

أُصول المراجعة الخارجية

دكتور عبد الفتاح الصحن
أستاذ المحاسبة والمراجعة
عميد كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

الناشر
مؤسسة كتاب الطالب
للطباعة والنشر والتوزيع
٣٩٤٧٢ الإسكندرية

أصول المراجعية التاريخية

دكتور عبد الفتاح الصحن
أستاذ الحاسبة والمراجعة
ميدلية، البجاية - جامعة الإسكندرية

١٩٨١

الناشر
مكتبة المطبعة
للطباعة والنشر والتوزيع
٢٩٦٧٢٤ - الإسكندرية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مُقَدِّمَةُ الْكِتَابِ

يتناول هذا الكتاب وظيفة المراجعة الخارجية بالتفصيل والتحليل من حيث
انها وظيفة تخرج عن نطاق المشروع وتدخل في نطاق جهات محايدة عملها
الرئيسي هو بعث الثقة والأطمئنان لاستخدم البيانات المحاسبية .

وقد تناولت في هذا الكتاب المراجعة من جانبها المستقل والذي تحصره
الجمعيات المهنية على الاحتفاظ بمستواه والعمل على رفعته بصورة مستمرة
وكانت تسمية الكتاب " المراجعة الخارجية " تمييزا للموضوع الذي يعرض
عن " المراجعة الداخلية " والتي تعتبر وظيفة متصلة لوظائف المشروع
الأخرى . أما المراجعة الخارجية فيقوم بها مراقب الحسابات وهو المحاسب
المستقل الذي يعطى رأيه بنزاهة في مخرجات النظام المحاسبي للمشروع .
ولهذا كان التركيز في عرض الموضوع يتناول معنى المراجعة الخارجية ومن الذي
يقوم بها ومستواه المطلوب في قيامه بالعمل والاجراءات التي يتبعها في سبب
اعداد العمل والانتها منه في صورة التقرير الذي يقدمه . وفي عرض الموضوع
تناولت جوانب تحليلية لأصول المشروع كموضوع الاهلاك والمخصصات والاحتياطيات
وأسأل الله أن أكون قد وفقت في عرض الموضوع .

وأسأله دوام التوفيق في تقديم المعرفة خدمة لابنائنا .

الباب الأول

المراجعة الخارجية

نبعت الحاجة الى مراجعة عمل الغير من قديم الزمن بسبب الرقابة التي يجب أن تمارسها الحكومة على موظفيها حيث يقومون بتقييد المتحصلات والمدفوعات والاحتفاظ بالمخزون نيابة عنها . كما أن الافراد متعطئين فليس ملاك الأرض أو لوسائل التسويق كانوا في حاجة الى من يقوم بالرقابة على الاعمال التي يمارسها الكثرة في التسجيل والاحتفاظ بالاصول المختلفة . وفي المراحل الأولى للتقدم البشري كانت طرق التقييد مبدئية يتولاها أصحابها بسبب قلة المعطيات التجارية وعدم اتساعها وبذلك كان الفرد هو الذي يقيّد ويراقب أعماله في نفس الوقت . غير أن التقدم البشري وانتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى الى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة الى الرقيب على أعمال الإدارة لصالح أصحاب رأس المال . فازداد رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي وظهور الملكية الجماعية - سواء في صورة شركات أشخاص أو شركات أموال - الزم استئصال إدارة المشروع الى نخبة من الاداريين يحاسبهم في ادارتهم أصحاب رأس المال . وأصبحت الحاجة ماسة الى من يراقب هؤلاء الاداريين نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريراً عما لسه أثناء رقايتهم . وبذلك يمكن محاسبتهم عن الأخطاء التي يقومون فيها أثناء ممارستهم لمعطهم .

وفي مصر لم يهتم المصريون في بداية الأمر بجهة المراجعة فكانت كل بلد واقسم تحت نير الاستعمار وادخل المستعمر المراجعة للرقابة على مصالحه واستغلاله للشروات القومية .

الا أنه بتطوير البلاد اقتصاديا واستقلالها ثم صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضرائب على الثروة المنقولة بدأ اهتمام المصريين بمهنة المراجعة وابتدأ الاهتمام يتجه الى تنظيم المهنة ووضع أسس ومبادئ لها وصدر في ٢٤ ابريل سنة ١٩٤٧ مرسوم بإنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لرعاية شؤون المهنة ورفع مستواها ووضع الاسس العلمية لها . ثم صدر القانون ١٢٣ لسنة ١٩٥١ بتنظيم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة حتى توضع الأسس للمستويات العلمية للمراجعين .

وبقيام ثورة ٢٣ يوليو سنة ١٩٥٢ تحررت المهنة وابتدأت نقطة تحول هامة في تاريخها إذ تخلصت الثورة من النعمية الاستعمارية كلية وبالتالي من المراجعين الأجانب عقب الانتصار على الاعداء الثلاثي في سنة ١٩٥٦ . وصدر القانون رقم ٥ لسنة ١٩٥٦ بضم التعامل مع رعايا الاعداء وبذلك شطبت اسماء المراجعين الأجانب من الجدول العام للمحاسبين والمراجعين ومن عضوية نقابة المحاسبين والمراجعين ، وأصبحت المهنة خالصة للمصريين الذين أظهروا كفاءة في مراجعة الشركات والمؤسسات المصرية . وبالتحول الاشتراكي الذي تم في سنة ١٩٦١ وصدر القوانين الاشتراكية وانتقال جانب كبير من وحدات الانتاج والتسويق الى الدولة أصبحت مهنة المراجعة مهنة عامة غرضها خدمة الدولة متمثلة في افراد الشعب المالكين الحقيقيين لاقتصادهم الوطني . وترتب على هذا تنظيم مهنة المراجعة حتى تكون رقبيا على الادارة لصالح افراد الشعب نتيجة ادارتهم للوحدات الاقتصادية العامة وما تدره من اضافة الى الناتج القومي وما تساهم به في تنشيط اقتصاديات البلاد . فالاقتصادنا الآن يتميز بكبر حجم الوحدات الاقتصادية وبعد الادارة العليا لهذه الوحدات عن النواحي التشغيلية للالات والأصول وفروع هذه الوحدات مما

حتم أن تعتمد على التقارير المالية ووسائل الاتصال الأخرى لتوصيل البيانات الاقتصادية إليها حتى يمكن الرقابة على مواردها . كما أن مالكي رأس المال ممثلين في أفراد الشعب لا يمكنهم متابعة إدارة الوحدات الاقتصادية إلا بتوصيل التقارير إلى ممثليهم في مجلس الشعب حتى يمكنهم متابعة مناقشات هذه التقارير .

كما أن وضع وتنسيق نظام محاسبي موحد بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ أمكن وضع أسس لربط الوحدات الاقتصادية بنظام محاسبي واحد ذا اصطلاحات محاسبية واحدة ونظام في التسجيل واحد يؤدي إلى توفير البيانات الأساسية والادوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على جميع المستويات . كما أن هذا النظام ربط حسابات الوحدات الاقتصادية بالحسابات القومية حيث أن حسابات الوحدات الاقتصادية تعتبر أحد المصادر الهامة التي يعتمد عليها المحاسب القومي للحصول على البيانات الأساسية اللازمة لتركيب الحسابات القومية . وحتى يتم الربط السليم بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية لابد أن تعطى حسابات الوحدة الاقتصادية صورة سليمة وصحيحة عن جميع عمليات هذه الوحدة .

ووصف النظام بأنه موحد يقصد به :

- ١- توحيد السنة المالية .
- ٢- توحيد الدليل المحاسبي .
- ٣- توحيد الأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .
- ٤- اعداد الحسابات والقوائم الختامية في صورة واحدة .
- ٥- توحيد أسس اعداد الموازنة التخطيطية .

الفصل الأول

أغراض المراجعة والمراجع

ان تتبع تاريخ المراجعة يعطى أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التى طرأت على أغراض المراجعة وأساليبها . كما أنه يكشف عن اتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية والتقليل من فحص الحساب للاحداث المالية .

تقبل سنة ١٥٠٠ كانت الاحداث المالية تسجل فى سجلين مستقلين بواسطة أشخاص مستقلين لنفس العمليات بفرض منع التلاعب والاختلاس ، وكان الغرض الفرعى هو دقة التقرير عن هذه الاحداث المالية . وكان الجسر يتم فى فترات بفرض اثبات دقة التسجيل ولم يعتمد على المراجعة لتحقيق هذه الوظيفة . وبسقوط الامبراطورية الرومانية تطورت المراجعة بتطور النشاط التجارى فى ايطاليا حيث استخدم المراجعين لفرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من الدنيا القديمة للقارة الأوروبية . وكان الغرض الأساسى لهذه المحاسبة هو منع اختلاس هذه الثروات فكان المراجعة وجدت فى هذا الوقت لغرض التحقق من أمانة الأشخاص الذين عهد اليهم المسئوليات المالية . وفى هذا الوقت لم تظهر الكتابات أى وجود لنظام الرقابة الداخلية أو أى نظام محاسبى فالأسلوب الذى كان متبعافسى المراجعة فى ذلك الوقت هو تحقق مفصل لكل عملية أو حدث مالى تم .

وفى الفترة من ١٥٠٠ الى ١٨٥٠ لم يستجد جديد فى أغراض المراجعة عن الفترة قبل سنة ١٥٠٠ غير أن المراجعة قد اتسع استخدامها لتشمل النشاط الصناعى الذى ظهر بظهور الثورة الصناعية . وظلت أغراض المراجعة

تتجه نحو اكتشاف الاختلاسات والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب
انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة هي الفصل
الفصل للأحداث المالية . إلا أن هناك تغيرات جوهرية في
اتجاهات المراجعة قد تحققت خلال هذه الفترة فأولا كان اعتراف
عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لفرض الدقة في التقرير ومنع
التلاعب والاختلاس . وثاني تغير هام كان القبول العام للحاجة إلى
استعراض مستقل للحسابات سواء المشروعات الكبيرة أو الصغيرة .

في الفترة بين ١٨٥٠ حتى ١٩٠٥ كانت هناك تغيرات اقتصادية
هامة حيث ظهرت في بريطانيا المشروعات الكبيرة الحجم التي نتجت
من الثورة الصناعية وبرزت المشروعات في صورة شركات أموال . وانتقلت
الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال نائبون عن
الإدارة وبالتالي أنصب اهتمامهم على سلامة المحافظة وتنمية رأس
مالهم المستثمر وبالتالي ظهرت مهنة المراجعة . واعترف بالرقابة
الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي . غير أنه لم يعد أهمية
من ناحية المراجعة ولم يلغى لنظام الرقابة على الأصول سوى الرقابة
على النقدية . ولم يلغى إلا للوسائل التي ينتجها القيد المزيج
للرقابة كحسابات مراقبة المدفوعات والدائنين وموازن المراجعة . ولهذا
السبب تطلب الأمر مراجعة مستغينة للعمليات المالية واعداد حسابات
وتقارير مالية صحيحة .

في الفترة بين سنة ١٩٠٥ حتى سنة ١٩٣٣ تطورت مهنة المراجعة

في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في إنجلترا وهي :

١- اكتشاف ومنع التلاعب والاختلاس .

٢- اكتشاف ومنع الأخطاء .

وبدا في تحويل أغراض المراجعة الى :

١- الحكم على المركز المالي الفعلي وعلى نتيجة المشروع .

٢- اكتشاف التلاعب والأخطاء على أساس أن هذا يعتبر غرضا فرعا .

وبتغير الأغراض بهذه الصورة تغيرت الأساليب في المراجعة فتميزت
بتغير من مراجعة مستغنية الى مراجعة اختبارية ، فلم يكن من المهم
اجراء فحص مفصل لكل قيد ، وترحيل وتحليل خلال الفترة وانما تكتوّن
فكرة عامة وعميقة تتيم تكوين رأى عن المركز المالي ونتيجة المشروع ونفسى
خلال هذه الفترة ظهرت أهمية الرقابة الداخلية وعلاقتها بمدى امتداد
اختبارات المراجعة .

وفي الفترة ما بين سنة ١٩٣٣ حتى سنة ١٩٤٠ تطورت أغراض

المراجعة بصورة أوضح في أن الغرض الرئيسى للمراجعة هو الفحص بغرض
التحقق من نتيجة المشروع ومن مركزه المالي وظهوره بصورة سليمة وصحيحة .
وأصبح اكتشاف التلاعب والأخطاء غرضا يأتي في المرتبة الثانية للفحص
الأول وذات أهمية نسبية أقل واعتق معظم الكتاب في المراجعة في هذه
الحقبة على أن المراجعة العادية تهتم أساسا بأبدا" الرأى في سلامة

وصحة التقارير المالية غير أن رأيهم لم يجتمع على مدى الاختبارات التي تجرى لفرض اكتشاف التلاعب وأصبحت الأساليب المثبتة في المراجعة تنحوا ناحية المراجعة الاختبارية حيث أصبحت المراجعة الاختيارية هي القاعدة بعد أن كانت الاستثناء . وترتب على ذلك أن تعدد مدى الاختبارات يتوقف على فاعلية الرقابة الداخلية .

وفي الفترة ما بين سنة ١٩٤٠ حتى سنة ١٩٦٠ لم تتغير أغراض المراجعة الا تغيرا طفيفا حيث أن أهمية المراجعة انصبحت على تكوين الرأي حول النتيجة والمركز المالي للمشروع وقلت أهمية الأغراض الفرعية الا أن على المراجع أن يجرى الاختبارات اللازمة لفرض أن يطمئن أنه ليس هناك تلاعب أو أخطاء .

فكان الفرض الأساسي للمراجعة هو ابدأ الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية . غير أنه لم يكن المراجع في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير المالية يجب ان يقوم بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء ارتكابية تؤدي الى عدم سلامة التقارير المالية . وهذا العمل ضروري بغض النظر عن منشأ هذه الأخطاء . فلا يستطيع المراجع أن يخلي مسؤوليته من جراء اختبارات يستطيع بها ان يقتنع من أنه ليس هناك تلاعب حتى ولو كانت هذه الاختبارات ستأخذ منه وقتا وتكلفة بسبب صعوبة اكتشاف هذه الأخطاء لأن تخليه عن هذه المسؤولية سيقول من قيمة ابدأ رأي المهني وعلى هذا فان المراجعة ستظل

وستتجه مستقبلا نحو الأغراض والأساليب التالية :-

١- أن الغرض الأول والرئيسي سيظل ابداً 'الرأى فى سلامة وصحة التقارير المالية'.

٢- سيزداد الاعتماد على الرقابة الداخلية فى المشروع وستصبح المراجعة أساساً نظاماً لمراجعة الأساليب . أما الفحص المفصل فيتم فى حالة اكتشاف انحرافات أو أخطاء أو فى حالة تقييم فاعلية الرقابة الداخلية .

٣- وحيث أن سلامة وصحة التقارير المالية تتأثر بالأخطاء والانحرافات فإن مسئولية المراجع أن يقوم باختبارات لاكتشاف هذه الأخطاء والانحرافات ان وجدت حيث يعتبر هذا غرضاً فرعياً للمراجعة .

ما هو المقصود بالمراجعة ؟

يقصد بالمراجعة فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصاً دقيقاً حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء كانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريراً عن المركز المالى فى نهاية فترة زمنية أو أى تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذى من أجله أعد هذا التقرير . فمثلاً يجب ان يطمئن الى أن حساب الأرباح والخسائر يظهر الربح أو الخسارة الصحيحة من المدة المالية وأن الميزانية العمومية صورت تصويراً صحيحاً يعكس المركز المالى السليم والواضح للمنشأة وكل ذلك فى حدود البيانات والمعلومات والإيضاحات التى ظهرت للمراجع وقدمت اليه وكما تظهرها السجلات .

فكان المراجعة تشمل :

- ١- الفحص .
- ٢- التحقق .
- ٣- التقرير .

١- الفحص

ويقصد به فحص القياس المحاسبى وهو القياس الكمى والنقدى للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع . ويشتمل الفحص التأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التى تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها وما يستتبع هذا الفحص من اللجوء الى أدلة الأثبات المختلفة كوسيلة للتأكد من سلامة القياس الكمى والنقدى للأحداث المالية .

٢- التحقق

ويقصد بالتحقق هو إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن مدة مالية وعلى المركز العالى بأنه يعكس صورة سليمة وصحيحة لمركز المشروع العالى فى تاريخ نهاية مدة معينة .

ووظيفتى الفحص والتحقق وظيفتين متصلتين يقصد بهاتئتين المراجع من ابداء الراى بأن عمليات القياس للأحداث المالية أدت الى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المشروع .

٣ - التقرير

والتقرير هو بلورة لنتائج الفحص والتحقق لمن يهيمه الأمر سواء داخل المشروع أو خارجه * فهو مرحلة نهائية من عمل المراجعة وأسلوبها يعتمد أساسا من وجهة نظر المراجع على تخصصه وتحققه من عمليات المشروع وتسجيلها وتبويبها وتحليلها فإذا كان هناك بيانات تحتاج الى تفسير وتقرير ، كان ذلك دليلا على أن التحقق أسفر عن أن عملية القياس لم تتم بالمستوى المطلوب وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

مسئوليات ومهام المراجع الخارجى

ان الهدف الرئيس من الفحص الذى يقوم به المراجع للقوائم المالية هو ابداء رأيه بنزاهة وبطريقة ايجابية عما تمثله هذه القوائم من مركز مالى ونتائج عمليات . وتقرير المراجع هو الوسيلة التى بها يتمكن من التعبير عن هذا الرأى . وهو يبين فى هذا التقرير ما اذا كان فحصه قد تم طبقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها والتى تتطلب منه أن يذكر ما اذا كانت فى رأيه - القوائم المالية اعدت طبقا للأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وما اذا كانت هذه الأسس والمبادئ هى نفسها التى أتبعته فى الفترات السابقة .

مسئولية الادارة :

تعد الادارة الجهة المسؤولة عن اتباع سياسات محاسبية سليمة ووضع نظام محاسبى ملائم وكذلك وضع نظام الرقابة الداخلية والذي سوف يكون له دور هام فى صحة القوائم المالية والعمليات التى تنعكس نتائجها على القوائم المالية هى فى الحقيقة ناشئة عن مجموعة من القرارات الادارية قد تمت خلال الفترة وكان للادارة الرقابة المباشرة على تنفيذ هذه القرارات التى تتبلور فى شكل عمليات . ومدى معرفة المراجع بتنفيذ هذه العمليات محدودة الا بالنسبة لظك العمليات التى تمكن من معرفتها خلال فحصه . وطبقا لذلك فان امانة مائتة القوائم المالية يدخل ضمن مسئولية الادارة ، ويبدى المراجع الخارجى رأيه فى القوائم المالية استنادا الى حسابات وسجلات الادارة .

صفات المراجع :

تتطلب عملية المراجعة شخصا ذا مؤهلات مهنية معينة وخبرة فى ممارسة مهنة المراجعة ولا تشمل المؤهلات المهنية أن يكون المراجع مدريا أو مؤهلا لادارة عمل آخر . فمثلا عند قيام المراجع الخارجى بفحص العمليات الخاصة بالمخزون من جرد ثم تخويم فان هذا العمل لا يتطلب منه أن يكون خبيرا فى أصناف المواد مثلا أو خبيرا فى تسعيرها .

وبالمثل فانه بالرغم من أن المراجع الخارجى يجب أن يكون ذى دراية
بالقانون فانه ليس من المعقول مطالبة بأن يكون على مستوى مرغوع
بالموضوعات القانونية بحيث يتمكن من البت فى أية مسألة قانونية يتعرض
لها - ومن الممكن أن يستعين بنصائح المستشارين القانونيين فى مثل
هذه الموضوعات القانونية .

وعند ما يقوم المراجع الخارجى بمعاينة مستويات المراجعة المتعارف
عليها فان تقديره الخاص بتحديد اجراءات المراجعة يجب ان يتلاءم
مع الظروف وذلك حتى يستند رأيه الى أساس معقول .

فقد تكون القوائم المالية مضللة للأخطاء المتعمدة كالاختلاسات
مثلا ، كما أنها قد تكون مضللة لقيام الادارة عن عمد منها باخفاء
الحقائق ، ولذلك يجب على المراجع أن يكون حذرا عند اجراء فحص
العادى ، فالفحص العادى يجريه المراجع للتعبير عن رأيه فى القوائم
المالية وبذلك فانه لا يمكن الاعتماد عليه فى الكشف عن الأخطاء غير
العادية بالرغم من أن هذه الأخطاء قد يتم اكتشافها اثناء الفحص
العادى . وكذلك بالنسبة لاكتشاف التقليل المتعمد من الادارة فانه
لا يعتمد على الفحص العادى فى اكتشاف هذا التقليل . وعلى ذلك
فانه بالرغم من أن الاخطاء غير العادية وتقليل الادارة والغش تصرفات
لها أثرها على القوائم المالية التى يبدى المراجع الخارجى رأيه فيها

فأن المراجع تظهر مسئوليته في حالة فشله في اكتشاف الغش الذي نتج من فشله في اجراء فحصه وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها .

ان ضمان منع الغش واكتشافه يتم أساسا عن طريق وضع نظام محاسبي سليم وايجاد رقابة داخلية فعالة . ويؤدي الفحص الذي يقوم به المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية — وذلك باختبار السجلات المحاسبية والبيانات المرتبطة بها — وكذلك اختبار الاجراءات الأخرى لمراجعتها التي تمكنه من اجراء فحص بطريقة مناسبة . واذا كان الهدف من الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي هو اكتشاف جميع انواع الغش فانه سيمثل بعمله هذا الى الحد الذي تكون فيها التكلفة مانعا للقيام بمثل هذا العمل . وحتى في مثل هذه الحالة فانه لا يستطيع اعطاء تأكيد بأن جميع أنواع الغش قد اكتشفت وذلك لأنه لن يستطيع اعطاء تأكيد بأن جميع أنواع الغش قد اكتشفت وذلك لأنه لن يستطيع اكتشاف عمليات الغش غير المثبتة بالدفاتر أو الغش بالتواطؤ .

وطبقا لذلك فانه يمكن القول بصحة عامة بأن نظام الرقابة الداخلية الجيد والتأمين ضد خيانة الأمانة Fidelity bonds يؤديا الى الحماية من الغش والوقوع في الاخطاء المتعمدة . ففي حالة التأمين ضد خيانة الأمانة مثلا فان الحماية من الاختلاسات لا تنتج فقط من

التعويضات الخاصة بالاختلاسات المكتشفة ولكن أيضا من تأثير مانع من جهة العاملين أنفسهم . وبالرغم من ذلك فانه لا ينبغي أن يؤثر وجود مثل هذا التأمين على قيام المراجع الخارجي بأجراء فحصه وفقا للمستويات المتعارف عليها .

وعند ما يؤدي فحص المراجع الخارجي للقوائم المالية الى اكتشاف بعض الظواهر التي تجعله يشك في وجود غش فانه ينبغي أن يقرر ما اذا كان هذا الغش قد بلغ حدا يجعله يؤثر على ابدأ الرأي في القوائم المالية ، واذا ما اعتقد المراجع الخارجي أن غشا بلغ هذا الحد يحتمل وجوده فانه ينبغي اجراء التحليل الضروري لتحديد ما اذا كان هذا الغش حدث حقيقة أم لا وكذلك قيمة هذا الغش اذا ما حدث فعلا .

ومن ناحية أخرى اذا اكتشف المراجع الخارجي أي غش لم تصل درجته الى الحد الذي يؤثر على ابدأ الرأي في القوائم المالية فان المراجع يقوم بأبدأ التوصيات لاقتضاء أثر هذا الغش للوصول الى نتيجة محددة . ويمكن أخذ حجم العطلات كمعيار لحدود الغش الذي يؤثر على ابدأ الرأي في القوائم المالية . فالغش الخاص باظهار المخزون بأكثر وأقل من قيمته الحقيقية يمكن أن يكون جوهريا في حين أن الغش الخاص باختلاسات أموال صغيرة ومحدودة سيكون بالطبع أقل .

ان عدم اكتشاف الفشل الذي ينتج منه الاختلاسات التي تحدث خلال الفترة التي يقوم المراجع الخارجي بفحصها لا يدل على الاهمال مسـ من جانب المراجع فهو ليس مسئولا عنها اذا ما تم فحصه بمهارة وعناية مهنيـة طبقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها واذا ما أنجز جميع الالتزامات التي تعهد بالقيام بها .

وللمراجع الخارجي مسئولية تجاه مهنته فهو يجب أن يسير على مستوى مستويات المراجعة المتعارف عليها بين زملاء مهنته ولأهمية هذه النقطة فقد قام معهد المحاسبين الأمريكيين بوضع القواعد التي تحكم سلوك المراجعين - وهي التي يطلق عليها مبادئ آداب المهنة - لتؤيد المستويات هذه وتعدها بالأسس التي يمكننا من وضعها موضع التنفيذ .

الفصل الثاني

مستويات المراجعة المتعارف عليها

تختلف مستويات المراجعة عن إجراءات المراجعة ذلك لأن الأخيرة ترتبط بالأعمال التي تؤدي في حين أن المستويات تتعلق بقياس دقة أداء هذه الأعمال وبالأهداف الواجب تحقيقها باستخدام الإجراءات المعينة . وترتبط مستويات المراجعة أيضا - تميزا لها عن إجراءات المراجعة - ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع ولكن أيضا بحكمه على أداءه لفحصه ولتقريره .

ولقد جاء بالكتيب الذي أصدرته جمعية المحاسبين الأمريكية عام ١٩٥٤ أن مستويات المراجعة المتعارف عليها هي :

أولا : مستويات عامة General Standards

وهذه المستويات العامة هي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة وهذه المعايير تتضمن :

- ١- اتمام عملية الفحص عن طريق اشخاص لديهم التدريب الفني اللازم والكفاية العملية التي تمكنهم من أداء وظائفهم كمراجعين .
- ٢- ضرورة أن تكون وجهة نظر مستقلة ومعتمدة بالنسبة للنواحي المتعلقة بعملية المراجعة .
- ٣- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المناسبة لأداء الفحص ولاعداد التقرير .

ثانيا : مستويات خاصة بالعمل الميداني Standards of field work

وهذه المستويات هي مجموعة من المعايير تتعلق بتنفيذ عملية المراجعة وتتضمن :

- ١- تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة وقيام المراجع بالرقابة على اعمال مساعديه .
- ٢- دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة لقرير مدى الاعتماد عليها وتحديد نطاق الاختبارات التي تتحدد اجراءات المراجعة طبقا لها .

- ٣- الحصول على القدر الكافي من أدلة الأثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها وذلك لتكون أساس سليم ومعقول لأبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص .

ثالثا : مستويات اعداد التقرير Standards of Reporting

وهذه المستويات هي مجموعة من المعايير المتعلقة بكيفية اعداد التقرير وتشمل :

- ١- يجب ان يبين التقرير ما اذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- ٢- يجب ان يبين التقرير ما اذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترة السابقة .

٣- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات طالما لم يشير التقرير إلى غير ذلك .

٤- يجب أن يحتوى التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وفي حالة امتناعه عن ابداء رأيه في أمور معينة تضمن التقرير الأسباب التى أدت الى امتناعه عن ابداء رأيه .

وفي جميع الحالات التى يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية يجب أن يحتوى التقرير على توصيح قاطع لمهمة المراجع ودرجة المسئولية التى يتحملها .

وعند تطبيق المستويات السابقة - - - - - التى سوف نشرحها بتفصيل أكبر فى الفصول القادمة يجب أن يكون معلوماً لدينا أنها تتشابه مع بعضها البعض وأنه عند التطبيق تتعرض هذه المستويات لعامل الأهمية النسبية فى العنصر ودرجة احتمال الخطأ وخاصة بالنسبة للمستوى وهو الخاص بمجال العمل .

فبالنسبة لعامل الأهمية النسبية ينبغى أن تتوافر للمراجع الأسس القوية التى تؤيد رأيه فى العناصر والمفردات التى تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وكذلك لتلك التى يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبيراً . فبالنسبة لمشأة كبيرة والتى يكون لديها عدد كبير من حسابات العملاء

التي تتعدد وتتكرر معاملاتهم بصورة كبيرة نجد أن درجة احتمال حدوث الخطأ في هذه الحسابات أكبر من منشأة لديها نفس عدد الحسابات ولكن العمليات فيها غير متكررة . وبالنسبة للمنشآت الصناعية والتجارية نجد أن المخزون يكون من العناصر كبيرة الأهمية ولذلك فإنه يتطلب انتباه من جانب المراجع يفوق انتباهه بالنسبة للمخزون في منشأة منافع عامة ، وكذلك فإن حسابات العملاء سوف تلقى عناية أكبر عن حسابات التأمين المدفوع مقدما .

ان درجة احتمال حدوث الخطأ تتأثر بطبيعة العملية نفسها ، فالعمليات النقدية أكثر حساسية لاحتمال حدوث الخطأ فيها بمقارنتها بالعمليات غير النقدية ويمكن حدوث هذه الأخطاء من طريق التواطؤ وبدون أن تستغرق زمنا طويلا . والعمليات الخارجية أى العمليات التي يكون لجهات خارج الشركة طرفا فيها تخضع لاستقصاء واحتمال أقل عن العمليات التي تتم داخل الشركة سواء من طريق الرؤساء أو العاملين . ويمكن القول بأنه كلما كانت الرقابة الداخلية محكمة وفعالة كلما قلت درجات احتمال حدوث الخطأ ولذلك فإن الرقابة الداخلية لها أثرها الواضح على تنفيذ عملية الفحص .

المستويات العامة

يتضح مما سبق أن المستويات العامة هي شخصية في طبيعتها تتعلق بصفات المراجع ويتكوينه الذاتى وهى تختلف فى ذلك عن تلك المستويات التى ترتبط بالأداء فى مجال العمل وفى اعداد التقرير . وان كانت المستويات العامة هذه تتشابه تطبيقها مع المستويات الاخرى والمستويات العامة كما سبق ذكرها فى الفصل السابق تتضمن :

- ١- اتمام عملية الفحص عن طريق اشخاص لديهم التدريب الفنى الملائم والكفاية العلمية التى تمكنهم من اداء وظيفتهم كمراجعين .
- ٢- ضرورة أن تكون للمراجع وجهة نظر مستقلة ومحايدة بالنسبة للنواحيسى المتعلقة بعملية المراجعة .
- ٣- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المناسبة لاداء الفحص ولأعداد التقرير .

١- تدريب وكفاية المراجع الخارجى :

بالرغم من أن أى شخص قد يكون لديه الكفاءة فى مجالات عديدة الا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعلم والخبرة فى مجالها .

وعند قيام المراجع الخارجى باجراء الفحص الذى يمكنه من ابداء رأيه فأنه يجب أن يكون لديه الكفاية اللازمة والمعرفة بالأسس المحاسبية واجسرات

المراجعة وتحقيق هذه الكفاية والمعرفة تبدأ بها وصل اليه من تعليم ثم تمتد الى خبرته التالية ، ويجب أن يجتاز المراجع الخارجى التدريب الملائم لمقابلة متطلبات مهنة المراجعة ، ويتطلب ذلك أن يكون هذا التدريب ملائماً فى المجال الفنى ، كذلك معرفة بالمعلومات العامة • وبالنسبة للمساعد المبتدىء Junior Assistance أى الحديث العهد بمهنة المراجعة - يجب أن يحصل على خبرته المهنية من شخص أكثر خبرة • فالاختلافات فى الممارسة والتطبيق العملى تنشأ عن غايات خبرات الاشخاص •

والتعليم الفنى والخبرة العملية يكمل كل منها الآخر عند قيام المراجع الخارجى بأداء مهنته • ويجب أن يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدث التطورات التى تحدث فى مجال مهنته ويجب أن يتابع المراجع التطورات المستمرة ويدرس ويطبق التوصيات التى تصدرها الهيئات المهنية المتخصصة فى الشؤون المحاسبية والخامة بالمبادئ المحاسبية واجراءات المراجعة • والمراجع الخارجى من خلال عمله اليومى يقابل مجالات واسعة تمكنه من الحكم الموضوعى على القوائم المالية وقد تنكشف له هذه المجالات عن طريق المدقة البحتة • ونتيجة للتدريب والخبرة التى يكتسبها المراجع فى المحاسبة والمراجعة فانه يمكنه ان يدرس بموضوعية ويصل الى حكم

محايد فيما يتعلق بالبيانات المثبتة بالدفاتر المحاسبية أو التي اكتشفها عند فحصه وبذلك فإن آرائه تمدنا بتأكيد معقول بأن القوائم المالية تمثل تمثيلا صادقا ماتم من وقائع حدثت بالفعل .

٢- حياد المراجع واستقلاله :

والمستوى العام الثاني يتطلب أن يكون المراجع الخارجى محايدا فيجب ألا يحايب العميل الذى يقوم بمراجعة حساباته . ومهما كانت كفاءة المراجع الفنية فإنه لا يجب أن ينقسم الحياد اللازم للاعتماد على ما يكتشفه . وحياد المراجع هنا ليس كحياد المدعى القانونى بل حياد يلتزم بالنزاهة ليس فقط فيما يتعلق بإدارة المشروع أو ملاكه بل أيضا فيما يتعلق بالدائنين وغيرهم الذين قد يعتمدون على تقرير المراجع كما هو الحال بالنسبة للملاك أو الدائنين المحتملين .

ومن المهم للمهنة أن يحتفظ عامة الناس بالثقة فى حياد المراجع الخارجى ، وقد تضار هذه الثقة العامة اذا ظهر دليل على أن الحياد غير متوافر أو لوجود ظروف يعتقد ذوى المصالح انها من المحتمل ان تؤثر على الحياد . ولكن يكون المراجع محايدا يجب أن يكون نزيها فى تفكيره ، ولكن نتحقق من حياده يجب أن يكون مستقلا مشحرا من أى التزام أو مصلحة قبل عمله أو إدارة المشروع أو ملاكه . فمثلا المراجع الخارجى السندى

يقوم بمراجعة اعمال شركة كان يوما من الايام مديرا لها من المحتمل أن لا يقبله
عامة الناس كمراجع لهذه الشركة — بالرغم من أنه قد يكون نزيها في رأيه —
وذلك لاعتقادهم بأنه في الواقع سيكون مراجعا لفردات اشترك في اتخاذها
ولو بصورة جزئية • وكذلك فان المراجع الذي لديه مصلحة مالية في
شركة ما قد لا يكون محايدا في التعبير عن رأيه في القوائم المالية لهذه
الشركة • ولذلك فان المراجع الخارجي لا يجب أن يكون محايدا فقط بل يجب
عليه أيضا ان يتجنب المواقف التي تؤدي الى تشكك الغير خارج المشروع في
حياده •

وقد أرسى معهد المحاسبين الأمريكيين من خلال القواعد الاخلاقية
للمهنة مبادئ لحماية افتراض فنقدان الحياد وتركز على كلمة افتراض لأن ضرورة
توافر الحياد هي أساسية في المراجع وهي صفة من الصفات الشخصية التي لا
توافرها في المراجع ، ولما كانت هذه المبادئ تدخل ضمن القواعد الاخلاقية
للمهنة فان لها قوة القانون المهني بالنسبة للمراجع الخارجي ، وعليه
أن يقوم بعمله في ضوء هذه المبادئ والقواعد اذا كان عليه أن يحقق
درجة مقبولة من الحياد في ادائه لعمله •

ولضمان حياد المراجع الخارجي واستقلاله عن الادارة فان الشركات تقوم
باختياره بواسطة حملة الاسهم أي الملاك •

٢- العناية المهنية اللازمة لأداء العمل :

ويتطلب المستوى العام الثالث قيام المراجع الخارجى بأداء عمله بالعناية المهنية اللازمة والتي تستلزم قيام كل شخص يعمل فى تنظيم المراجع بمراقبة مستويات الاداء المهنية ووضع التقارير عنها . وتستلزم ممارسة العناية اللازمة مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذى يتم ، والأحكام التى يقررها المساعدون .

وقد جاءت الفقرة الاتية فى كتاب Cooly on Torts والتي يستشهد بها رجال القانون لتحديد مميزات العناية اللازمة :
" يتحمل كل شخص يقدم خبرته للغير ضرورة استخدام ما لديه من مهارة فى اداء وظيفته بالعناية اللازمة . وفى الوظائف التى تتطلب مهارة من نوع خاص فان من المفهوم أن الشخص الذى يقوم بوظيفته من هذه الوظائف يمتلك نفس مستوى المهارة التى يمتلكها الآخرون العاملون فى نفس المجال واذا ادعى انه يستطيع أن يقوم بمثل هذه الوظائف دون أن تكون لديه المهارة الكافية فان ادعائه هذا يكون لا اساس له ويكون قد ضلل كل شخص يعمل لديه معتمداً فى ذلك على مهنته العامة . وليس هناك أى شخص سوا كان يمتلك المهارة الكافية أو لا يمتلكها يمكنه أن يأخذ على عاتقه اداء تلك المهمة باخلاص ونزاهة

ولكنه لا يعتمد بعدم الوقوع في الاخطا وهو مسئول أمام من يعمل
لديه عن الاهمال والخيانة وعدم الاخلاص ولكنه ليس مسئولا عن
النتائج الناشئة عن اخطا ليست مقصودة.

ويختص موضوع العناية اللازمة بما يؤديه المراجع الخارجي من مهام
وسلامة تأديته لها.
فمثلا العناية اللازمة فيما يتعلق بأوراق العمل تتطلب أن تحتوى على
الادلة الكافية لتأييد رأى المراجع وأن يكون هذا الرأى متشيا من
مستويات المراجعة المتعارف عليها.

كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني :

يبين أول مستوى من مستويات العمل الميداني أن ضرورة تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة وفي حالة وجود مساعدين فيجب على المراجع أن يشرف عليهم .

ولقد سبق مناقشة بعض مظاهر مسئولية المراجع الخارجي في الاشراف على مساعديه ولذلك فامنا في هذا الفصل سنتناول تخطيط وتوقيت اجراءات العمل الميداني .

١- توقيت تعيين المراجع الخارجي :

ان التعيين المراجع الخارجي في وقت مبكر مزيا عديدة بالنسبة للمراجع نفسه ولعميله . فهو يمكن المراجع من تخطيط عمله بيسر وكذلك يمكنه من تحديد المدى الذي يستطيع أن يعمل خلاله قبل تاريخ الميزانية . وبالنسبة للعميل فانه سيضمن قيام المراجع بأداء فحوصه بطريقة اكثر كفاية وفي وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية . ويسمح التعيين المبكر أيضا بدراسة المشاكل المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية . وبذلك يمكن تعديل الاجراءات المحاسبية التي يرى المراجع تعدلها قبل نهاية السنة المالية . ويساعد التعيين المبكر أيضا على وضع الخطة السليمة للرقابة على المخزون الشلعي ، كما يسمح انتشار العمل على مدار السنة بتحديد سليم لاختصاصات المساعدين مما يترتب

عليه تخفيض العمل الإضافي إلى حده الأدنى وبالتالي إلى رفع الروح المعنوية للمساعدين .

٢- توقيت القيام بالمراجعة :

يمكن إدراك العديد من اختبارات المراجعة في أى وقت - تقريبا - أثناء العام . ومن خلال الفحص الدورى الذى يقوم به المراجع — يمكنه عمل اختبارات لسجلات العميل واجراءات القيد بها لاكتشاف مدى تمثيلها للواقع ومدى امكان الاعتماد عليها . كما تساعده هذه الاختبارات فى تحديد اجراءات المراجعة التى تمكنه من القيام بمحصه . ومن المتعارف عليه عاليا ضرورة قيام المراجع بتنفيذ جزء كبير من محصه فى فترات دورية . وعندما يتم فحص جزء هام خلال السنة وتثبت فاعلية الرقابة الداخلية تصبح اجراءات المراجعة فى نهاية السنة تتكون بصفة رئيسية من مقارنات لأرصدة آخر السنة بمثيلاتها فى السنوات السابقة ومراجعة وبحث العمليات غير العادية والتغيرات الهامة . الا أنه يجب على المراجع أن يتأكد من أن اجراءات الرقابة الداخلية لازالت فعالة فى نهاية السنة . ولايعنى ذلك قيامه بإعادة اختبار السجلات والعمليات ما لم يكتشف تغير الظروف بصورة ملحوظة . وتعد اختبارات المراجعة ملائمة بصورة خاصة عند فحص الحسابات التى تمثل عدد كبير من العمليات أما بالنسبة للحسابات التى تمثل عدد صغير نسبيا — من العمليات فان الاهتمام ينصب على التحقق من أرصدها .

٣- توقيت اجراءات المراجعة ونظام تنفيذها :

يتضمن المستوى الأول من مستويات العمل الميداني ضرورة توقيت اجراءات المراجعة ووضع النظام الملائم لتنفيذها .

ونعني بتوقيت اجراءات المراجعة اختيار الوقت المناسب للقيام بها فقد يستلزم الامر مثلا القيام بمراجعة النقدية الموجودة بالخزينة وبالبنوك وفروع الشركة في وقت واحد ، كما قد يستلزم الامر ايضا عنصر المفاجأة ووضع نظام للمراجعة الرقابية على الأصول سهلة التداول . وكل هذه الامور يمكن أن تتم عن طريق الرقابة الداخلية الفعالة .

وتظهر الحاجة الى وضع نظام سليم لاجراءات المراجعة بوضوح بالنسبة لاجراءات المراجعة ، على المخزون مثلا . ولذلك فان مراجعة الاجراءات التي تضعها الادارة لاتعام عملية جرد المخزون تعد من الأمور المهمة للمراجع . وبالنسبة للاوراق المالية التي تكون ذات قيمة كبيرة فان وضع نظام سليم لمراجعتها يعد أمرا هاما وذلك لضمان المحافظة عليها ومعرفة القدر الذي ينبغي الاحتفاظ أو عدم الاحتفاظ به .

٤- تعيين المراجع قرب أو بعد انتهاء السنة المالية :

وبالرغم من أفضلية التعيين المبكر فان المراجع الخارجي قد يقبل التعاقد قرب أو بعد انتهاء السنة المالية ، وفي هذه الحالة يجب على المراجع قبول هذا التعاقد - التأكد من أن الظروف ستسمح له بالقيام بالفحص الذي يمكنه من ابداء رأيه .

٥- فحص القوائم المالية الدورية:

الى جانب فحص القوائم المالية السنوية فان المراجع يقوم بفحص القوائم المالية الدورية وتطبق عليها نفس مستويات المراجعة المتعارف عليها . وقد تنشأ صعوبات عند اجراء الفحص للاطار العام في مواعيد دورية وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها باستثناء مراجعة المخزون وارسال مصادقات للعلا فمثل هذه العمليات لا تتكرر في كل فترة دورية .

ويجب على المراجع فحص ودراسته ما اذا كانت الظروف تمكنه من ابداء رأيه في القوائم المالية الدورية .

وقد تستلزم الظروف في بعض الحالات القيام بمراجعة المخزون وارسال مصادقات للعلا على فترات دورية خلال السنة .

اجراء المراجعة Auditing Procedures

لا يجب خلط معايير المراجعة باجراءاتها، فمعايير المراجعة هي المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة واعتداد التحقق اللازم في كل فحص . أما اجراءات المراجعة فهي تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص .

وكمثل لاجراءات المراجعة جرد وعد أصول المشروع مثل النقدية او الاستشارات او اوراق القبض .

ولأبراز التفرقة بين معايير المراجعة وأجرائها تأخذ المخزون السلعي كمثل في هذه الحالة فأحد معايير أداء العمل الميداني هو " الحصول على اثباتات كافية ومقنعة ، لتصبح أساسا مناسباً لتكوين الرأي عن التقارير المالية تحت الفحص " . ويتطبيق هذا المعيار على المخزون السلعي :

فإن هذا المعيار للأداء يتطلب إثباتات لكميات وأسعار المخزون السلعي ، وعلى هذا فإن المراجع يجب أن يقتنع بأن المخزون قد سعر تسعيراً مناسباً ، وحتى يحقق هذا المعيار من الأداء فإن المراجع يستخدم الاجراءات التالية :

أ - مقارنة الأسعار المستخدمة لتسعير المخزون مع الأسعار الواردة في فواتير الشراء .

ب - أن يستفسر عن أسعار السوق الحالية .

ج - أن يتحقق من النواحي الحسابية لقوائم جرد المخزون .

وهذه الخطوات الثلاث هي اجراءات المراجعة .

وقرار فحص فواتير الشراء وعدد ها ومدى المقارنة مع أسعار السوق الحالية يتطلب الحكم الشخصي من جانب المراجع . ولما كان اتخاذ قرار في هذا الشأن من واقع الاقتناع والكفاية والاستيفاء هو مسألة موضوعية تتحدد في كل حالة حسب ظروفها . فإن الطريقة الوحيدة لبلوغ مستوى الجودة المطلوبة هو اتخاذ القرار في شكل ما قد يراه المراجعون الآخرون اذا وضعوا أمام نفس الظروف والحقائق .

ولن يستطاع وضع معيار واحد لاجراءات الفحص حيث أن طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف الأخرى تختلف من مراجع إلى آخر مما تطلب على المراجع الاجراءات التي تستخدم في كل حالة إلا ان معايير المراجعة تختلف في هذا حيث يجب أن لا تتغير من حالة فحص إلى حالة فحص أخرى حيث ان تصبح المعايير عامة • أما الاجراءات فتتغير لتلائم كل ظرف •

القواعد المحاسبية المتعارف عليها

Generally Accounting Principles

أن المحاسبة هي اسم معنوي أو لفظ مجرد يعتمد في تحديد معالمه وحدوده وأهميته على العمليات المحاسبية في جميع الوحدات الاقتصادية التي تقوم بنشاط على المستوى القومي والمستوى الفردي للمشروعات • ومن استقصا • وجمع البيانات وتحليلها ومن الخبرة المحاسبية في التطبيق تمكن رجال المحاسبة من دراسة معالم هذه العمليات ووضع أساس علمي للمحاسبة • وضعت هذه التفسيرات والتطبيقات كأساس لترشيد المهنيين في خبرتهم العملية وخطوة لمزيد من البحث للباحثين في تطوير علم المحاسبة وتقدمه •

فالمحاسبة إذن تقوم على أساسين أحدهما علمي والآخـر علمي •

أولاً: الناحية العملية للمحاسبة

أن العناصر الأساسية للناحية العملية للمحاسبة يمكن حصرها في التالي:

١- الاصطلاحات المحاسبية Accounting Terms

تمكن المحاسبون من تحديد مفاهيم خاصة معروفة ومقبولة ومعترف بها بينهم . فاصطلاحات مثل الأصل والهلاك والمخصص والاحتياطي أصبحت معروفة ومقبولة لجميع المحاسبين وبالتالي لغة مفهومة بينهم . ومن هذه المصطلحات أمكن دراسة مفهوماتها ومحتوياتها وعلاقتها بالمصطلحات الأخرى .

٢- القواعد والطرق والأساليب المحاسبية :

ومن واقع الخبرة العملية وبالمحاولة والاختيار وضعت قواعد وطرق واجراءات استخدمت وثبت فائدتها في وظائف المحاسبة .

فالقاعدة Rule هي مرشد العمل وتبدأ في صورة تعليمات للإرشاد في العمل ثم تصبح أمراً عاماً ثم الاتفاق عليه وعلى اتباعه في صورة قاعدة يسترشد بها في مجال العمليات المحاسبية . ومن أمثلة هذه القواعد : قاعدة تكوين مخصصات للاعباء التي يحتل دفعها في المدة التالية وقاعدة الاعلاك كأساس لتحميل جانب من المصروف الرأسمالي للأصل الذي تم استخدامه في خلال الفترة وفي العمليات الانتاجية .

أما الطريقة Method فهي الوسيلة التي يمكن اختيارها أو اتباعها في القيام بعمل معين أو لتحقيق غرض أو هدف محدد ، أي وضع القاعدة في مجال التنفيذ . ومن أمثلة ذلك اختيار الطريقة لتسعير المخزون السلعي .

أما الأجراء "procedurc" فهو مجموعة الخطوات اللازمة لتحقيق هدف معين كما سبق الكلام عليه في الصفحات السابقة .

أما الأسلوب Technique فيختص بكيفية تطبيق الاجراءات المحاسبية نفسها فقد يكون أسلوب التأكد من صحة رقم التكلفة الأصلية للأصل سليما أو غير سليم أو قد يكون أسلوب تقدير العمر الانتاجي للأصل صحيحا أو خاطئا ، كذلك المهارة في العمليات الحسابية وفي استخدام الادوات الكتابية كالمعادلات الرياضية او بحوث العمليات كل هذه تعتبر اساليباً هامة في هذا المجال .

والقاعدة والطريقة والاجراء والاسلوب في المحاسبة ذات علاقة وثيقة لأنها جميعا تلتف حول عملية واحدة من عمليات المحاسبة وترتبط بها هذه الأدوات ببعضها البعض على أساس تتابعها

٣- النظام المحاسبى :

ويقصد به كيفية المحاسبة عن الاحداث المالية للمشروع ويتطلب هذا المعرفة بالعنصرين التاليين :

١- الاعراف Conventions ٢- المعايير Standards

أولاً: الاعراف

هى مجموعة التقاليد أو العادات المرعية والمألوفة للمحاسبين والتي تم الاتفاق عليها في المحاسبة العملية . فمثلا وضع الأصول في الجانب

الأيمن من الميزانية ووضع الخصوم في الجانب الايسر يعتبر عرفا محاسبيا
في اعداد الميزانية • والاعراف الآتية نذكرها على سبيل المثال :

أ - عرف الاحتياط والحذر Conservatism

أى أن المحاسب يراعى الحذر في العطيات المحاسبية واستخراج
النتائج فيحناط للخسائر قبل وقوعها ولا يأخذ في الحساب أرباحا لم
تتحقق • فتقويم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل •
يرعى فيه عرف الحذر والاحتياط ، وتكوين مخصصات لخسائر متوقعة
أيضا عرف للاحتياط والحذر •

ب - عرف الثبات Consistency

يجب أن يراعى المحاسب الثبات في استعمال القواعد المحاسبية من سنة
الى اخرى حتم تكون المقارنات بين نتائج الأعمال والمراكز المالية للمشروع
على مدار عدد من السنين مبنية على أساس واحد سليم • فإذا استخدمت
طريقة القسط الثابت في احتساب الاهلاك على أساس القيمة التاريخية
للأصل فيجب الثبات على هذه الطريقة • وكذلك لو استخدمت طريقة
تسعير المخزون على أساس الوارد أولا الصادر أولا فيجب استخدامها بصورة
مستمرة حتى لا تختلف نتائج الاعمال من سنة الى أخرى ولا يتغير اظهار المركز
المالى للمشروع •

ج - عرف الافصاح Disclosure

يجب الافصاح في التقارير عن أى تغير يحدث في استخدام القواعد

المحاسبية اذا كان هذا التغيير ذا أثر من نتيجة الأعمال والمركز المالي للمشروع ، كتغيير حساب الاهلاك من القسط الثابت الى القسط المتناقص أو تغيير طريقة احتساب تسعير المخزون السلعي من سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل الى سعر التكلفة فقط .

ثانياً: المعايير المحاسبية

فهي أسس لفرض القياس أو المقارنة أو التصرف أو السلوك . ويتم وضع هذه المعايير عن طريق سلطة (كجمعيات مهنية) أو عادة أو موافقة عامة كأساس أو كنموذج لما يجب أن يحتذى به سلوك أو اجراء أو عمل معين حيث أن الاحتذاء به يعتبر عملاً سليماً مناسباً للأداء .

ومن المعايير ما يلي :

أ - معيار الموضوعية Objectivity

أي لن يكون هناك مجال للحكم الشخصي عند اداء العمليات المحاسبية وأن لا يترك للحكم الشخصي أي مجال سواء عند اجراء العمليات المحاسبية بقصد استخلاص النتائج أو عند استخدام هذه النتائج والبيانات في اتخاذ القرارات داخل المشروع أو خارجه .

ومن أمثلة الموضوعية تسجيل قيمة العمليات المالية على أساس التكلفة الفعلية وقت حدوثها . أما اذا سجلت على أساس القيمة الاحلالية أو الحالية لاستخدامات المستقبل أو التفاضلية أو تكلفة الفرصة البديلة فان هذه كلها ليست موضوعية انما يدخل فيها التحيز الشخصي .

ب — معيار القابلية للتطبيق Feasibility

أى قابلية القواعد للتطبيق بدون تكاليف كبيرة وقابليتها للتطبيق العملى أن تكلفة الاستبدال هى التى يجب تسجيلها دفترىا يعتبر معيارا غير قابل للتطبيق حيث يصعب تحديد تكلفة الاستبدال بطريقة موضوعية ليس فيها عنصر تحيز.

ج — معيار الاستفادة Usefulness

أن البيانات المحاسبية يجب أن تكون ذات معنى وفائدة تساعد مسن يرغب من تكوين صورة عن أعمال المشروع وأن يكون بصورة سليمة . كما تمكن ادارة المشروع من اتخاذ قرارات ورسم سياسات على أساس متين .

د — معيار الانصاف Fairness

ويقصد بمعيار الانصاف أن تكون بيانات وقوائم وتقارير المحاسبة منصفة لجميع المهتمين والمرتبطين بالمشروع سواء فى داخله أو خارجه .

ثالثا: الناحية العلمية للمحاسبة

وهذه تبنى على ثلاثة مجموعات من الادوات العلمية هى مجموعة المفاهيم ومجموعة الافتراضات ومجموعة المبادئ .

- ١- فالمفهوم Concept هو عبارة عن فكرة ذهنية مترجمة او معبر عنها فى صورة لفظ فلفظ النقود يعتبر مفهوما لأنه يحمل فى طياته فكرة ذهنية هى النقود مترجمة فى كلمة لغوية مكتوبة كذلك لفظ القيمة يعتبر مفهوما .

والمحاسبة مليئة بالمفاهيم التي تعتبر أساس علم ونظرية المحاسبة . فكل لفظ متعارف عليه ومقبول في المحاسبة يعتبر مفهوماً والمفاهيم هي أساس بنينا الافتراضات .

٢- الافتراض Postulate

والافتراض هو عبارة عن مفهومين أو أكثر تربطهما علاقة معينة تضاف على هذه المفاهيم معنى منطقياً يستفيد منه القارئ أو الباحث لتحقيق غرض معين فالنقود تقيس القيم هي افتراض لأن النقود مفهوم وبينهما علاقة هي القياس وتتوقف درجة الاستفادة هنا على مدى صحة هذا الافتراض ومن أمثلة الافتراضات :

- أ - الوحدة النقدية تعتبر أداة قياس الأحداث المالية لنشاط المشروع .
- ب - الوحدة المحاسبية هي محور العمليات المحاسبية .
- ج - العمليات المحاسبية يتم القيام بها على اعتبار أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها .
- د - القيد المزدوج أساس القياس المحاسبى .
- هـ - كل مدة مالية تحمل بنصيبها من المصروفات والإيرادات .
- و - الإيرادات تتحقق بإتمام عمليات البيع .

٣- المبادئ المحاسبية Accounting principles

أن مفهوم المبدأ في علم المحاسبة يختلف عنه في العلوم الطبيعية ، مفهوم المبدأ في العلوم الطبيعية هو قانون طبيعي تم التوصل اليه عن طريق التجارب

المعطية . أما السداً من الناحية المحاسبية فهو أساس عمل
استخدامه في الخبرة المعطية قبوله بصورة عامة على أساس
أن المادي أصول أو أسس سليمة تؤدي إلى تحقيق الأغراض
المطلوبة .

الفصل الثالث الأخطاء

تهدف المراجعة كعلم وفن الى التحقق من امكان اعتماد اصحاب الشأن أو عدم اعتمادهم على التقارير المالية وما يؤيدها من مستندات وسجلات خاصة بالمشروع - أى أن الغرض الاساسى للمراجعة يهدف الى اظهار نتائج المشروع بصورة سليمة وصحيحة وابرار المركز المالى السليم للمشروع تحت الفحص .

فالمشروع سواء صناعى أو تجارى أو زراعى أو خدمات يمتلك أصولا ذات طبيعة ثابتة أو متداولة للمساعدة فى مباشرة النشاط، كما انه من خلال معاملات المشروع تنشأ التزامات للغير . كما يقوم بصرف مصروفات فى سبيل الخدمات التى تقدم اليه وتحقيق إيرادات عن طريق بيع السلعة أو الخدمة مع توقع الحصول فى النهاية على صافى دخل مناسب . ومن خلال هذا النشاط فان مراجعة المشروع تهدف الى التحقق من :

١- أن جميع الأصول التى امتلكها المشروع قد قيدت فى السجلات بقيمة حقيقية ومناسبة وفى هذا السبيل يكون على المراجع ان يتحقق من :

أ - أن قيمة الأصول قد قدرت بما يتماشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها وأن التقدير سليم وفى حدود السرعة والكمية التى استلمها المشروع فعلا فى مقابل القيمة التى تنازل عنها .

١- أن الأصول الثابتة الموجودة بالمشروع قد سجلت تسجيلا سليما
في السجلات وأن اهلاكها الفعلي قد احتسب عليها .
٢- أن الخدمات والأصول اللازمة لتشغيل المشروع قد استلمت
واستفيع بها وقيدت بقيم صحيحة ومناسبة .

٣- أن الأصول التي فارقت المشروع والالتزامات التي تكونت أثناء
مباشرة النشاط قد تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات .
٤- أن الأصول التي خرجت من المشروع بغرض البيع (سوا) فسي
صورة سلع أو خدمات (كما أن الالتزامات التي تكونت من ممارسة
المشروع لنشاطه قد أدت الى زيادة مناسبة في بعض الأصول
أو نقص في بعض الالتزامات .

٥- أن الأصول المشتراة والمطلوكة قد استخدمت أكلا استخدام فسي
المشروع . ومن خلال هذا يظهر بوضوح أن الغرض الأساسي
للمراجعة هو ابداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية الا انه
بجانب ذلك وحتى يتحقق الغرض الاساسي للمراجعة يجب ان يقتصر
المراجع بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء . فالمحاسبة تهدف
الى جمع و ابراز وتحليل البيانات المالية عن المشروع . وقد تكون
البيانات المحاسبية خاطئة لسبب أو لآخر . وعلى هذا فان اداة المشروع
ليس لديها وسيلة فعالة لتقرير ما اذا كانت البيانات المقدمة لها يمكن

الاعتماد عليها أو لا يمكن الاستناد اليها . الا ان البيانات التي تسم مراجعتها تخيد الادارة في ذلك الشأن اذ تعطى الطمأنينة عند اتخاذها قرارات مبنية على هذه البيانات المستخرجة من سجلات المشروع . وقرارات الادارة أثناء ممارسة عملها عديدة - قد تكون متعلقة بالتشغيل اليومي للمشروع أو بسياسة قصيرة الأمد أو طويلة الأجل . كقرارات التوقف أو التوسع في الانتاج أو منح مكافآت اضافية أو التوصية بصرف أرباح - وبجانب ذلك فان التقارير المالية ذات اهمية لأطراف ثالثة مثل الدولة ، والبنوك والداثنون الخ . .

وحتى نبحث الطمأنينة في نفوس هؤلاء ، يستلزم أن تكون هذه التقارير مذيلة بتوقيع مراجع مهني مسئول .

والبيانات المحاسبية معرضة للخطأ ، حيث أنه أثناء اجراءات القيد والتسجيل والتحليل والتجميع والتصنيف والاختصار تمر في أيدي عدد من الموظفين . وبالرغم من انتشار الآلات المحاسبية الا أن هذا قد يقلل من الخطأ وانما لا يمنع . فهناك أخطاء السهو والأخطاء الارثكابية - ترتكب أثناء العمليات اليومية . كما أن هناك أخطاء من نوع آخر فالبيانات المحاسبية يحصل عليها بتوجيه ادارة المشروع ورقابته وهذا التوجيه والرقابة واستعمال السلطة قد يؤدي الى حدوث ما يسمى بالاختطاف العمدية حيث ترتبط هذه الاخطاء بمكاسب شخصية للأفراد على حساب مصلحة المنشأة .

ويمكن تجميع الأخطاء في ما يلي :

- ١- جهل كتبة إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتصنيف المحاسبي السليم .
- ٢- الإهمال أثناء القيام بالأجرات المحاسبية .
- ٣- الرغبة في إخفاء أثر التلاعب والاختلاس والعجز بارتكاب أخطاء .
- ٤- ميل الإدارة إلى تفسير العطلات بطريقة عرض التقارير المالية بصورة توافق هواها .
- ٥- الرغبة المستمرة في تخفيض الضرائب إلى أقصى حد ممكن .

والحل الواضح لاكتشاف وملافاة هذه الأخطاء هو أن تعرض البيانات المحاسبية المعدة داخل المشروع على طرف مستقل ومحايد يمكن الاعتماد عليه وأن تحمل هذه التقارير موافقته ولهذا ظهرت مهنة المراجعة لتأخذ على عاتقها هذه المهمة وهي فحص وإبداء الرأي في ثقة وامكان الاعتماد على الحسابات المقدمة .

وفي هذا المجال هناك فريقين مستقلين في ميدان المراجعة ، المراجعة الداخلية ويقوم بها فريق من موظفي المنشأة يقومون بفحص كافة العطلات بناء على توجيهات داخلية من المشروع لبعث الطمأنينة في إدارة المشروع بأن الإدارة المالية تقوم بوظيفتها بطريقة سليمة وأن تقاريرها دقيقة أما المراجعة الخارجية فيقوم بها مراجع أو أكثر مستقل عن المشروع للفحص والتحقق من سجلات المشروع والاستفسار عن جميع عملياتها ثم التقرير

في صورة ابدأ* رأى مهني عما اذا كانت التقارير التي فحصت تعطى صورة حقيقية من نشاط المشروع وتمثل المركز المالي له . أى أن عمل المراجعة الخارجية هو الرقابة على أعمال الإدارة المالية وعلى أثر القرارات الإدارية على المشروع .

من هذا العرض يتبين بصورة واضحة أن للمراجعة غرض عام وهو فحص المستندات والسجلات والحسابات فحما مستنديا للحكم بأنها تشمل الواقع وأن التقارير المستخرجة من صور البيانات المناسبة المقيدة تدل على خلال الفترة موضوع الفحص قد أعدت اعداد صحيحة ومثلا للواقع . وعلى المراجع أن يدلى برأيه المهني بعد أن يتحقق من أن التقارير المالية تظهر النتيجة السليمة للأعمال والمركز المالي الحقيقي للمشروع .

وبجانب الغرض العام فإن المراجع في اثنا* مراجعته يحقق أغراضا فرعية تتمثل في التالي :

- ١- منع أو التقليل من الاخطاء والغش والاختلاس ، حيث أن وجود شخص خارجي يقوم بمراجعة النواحي المالية له أثر نفسي بين موظفي المشروع حيث أن وجوده يجعل الفاعلون على النواحي المالية حذرين من الوقوع في الخطأ كما أن طمأنينة بوجود هذا المراجع يعتبر صمام أمان في عدم حدوث اختلاسات أو تلاعب أو سرقة .

٢- اكتشاف الوسائل غير السليمة في التسجيل الدفترى (كالاختلاسات والتزوير) في حدود ما يظهر له من مراجعته الدقيقة للسجلات والبيانات المحاسبية وما يمل اليه من معلومات بسبب الاستفسار .

ولا يقصد من هذا ان المراجع يقوم بوظيفة رجل المباحث - Detect-ive أى أن عليه أن يكتشف كل الأخطاء والاختلاسات وأنواع الغش التى ترتكب بالدفاتر أو التى تنشأ من المعاملات تاركا الغرض الرئيسى للمراجعة . لأن معنى هذا انه يجب ان يتحقق وراء كل عملية وأن يتفرغ لها غرضا كاملا . فى حين ان المراجع يعتبر شخصا خارجيا يفترض حسن النية أولا وعليه أن يفحص نظام الرقابة الداخلية وإذا تكتفت له أخطاء ترتب عليها أفعال غير سليمة فانه يوسع من نطاق اختباره . أما اذا لم يكن هناك ما يشير شكه وقام بعمله بدون تفتير فان أنواع الأخطاء المخفاه والتى لا تظهر للرجل العادى لا يقع على المراجع مسئولية التوفيق فى اكتشافها .

٣- اكتشاف الأخطاء الكتابية والارتكابية .

أنواع الأخطاء

يوجد احتمال وقوع الخطأ فى أى نظام محاسبى ، ومالم يكن لسدى المراجع غم سليم لطبيعة وتأثير الأخطاء المختلفة فان من المحتمل ان تمر عليه بدون أن يلحظها أو بدون أن يعترف بتأثيرها ويمكن تقسيم

الأخطاء بطرق متنوعة مما أنه لى يتعرف على طبيعة الأخطاء الأساسية
فان التقسيم الآتى يفيدنا فى معرفة طبيعة الخطأ . والخطأ هنا
يستعمل فى معناه الواسع فهو لا يعنى الخطأ المادى فقط بل يشمل
السجلات فى أن نصح بما حدث فعلا .

أولاً: أخطاء تكشفها أدوات المحاسبة

أن طبيعة نظرية القيد المزدوج تؤدي الى اكتشاف بعض الأخطاء
بطريقة تلقائية فمثلا اذا قيدت عطية فى دفتر اليومية ورحل جانب منها
الى حساب بدفتر الاستاذ ولم يرحل الجانب الآخر فان هذا الخطأ سوف
يكشفه ميزان المراجعة كما أن الجمع الخطأ من خانات الدفتر النقدية
يؤدى الى خطأ فى الرصيد وهذا الخطأ يظهره ميزان المراجعة .

واستعمال حسابات المراقبة مع دفاتر الاستاذ المساعدة يساعد ايضا
فى اكتشاف بعض الأخطاء . فاذا كانت المبيعات تقيد فى دفتر يومية
خاص بها وترحل اجمالا الى حساب اجمالى المدينين وبالتفصيل الى
حسابات المدينين فان أى خطأ فى الترحيل الى الدفاتر المساعدة أو فى
جمع المبيعات عن الفترة يؤدى الى عدم تساوى مجموع أرصدة حسابات
المدينين مع رصيد حساب اجمالى المدينين .

وبالمثل فان عدم ترحيل مفردة من مفردات المبالغ المستلمة من العملاء
الى حساب العميل أو عدم ترحيل المجموع الصحيح للمبالغ المستلمة من

العملاء أو حساب اجمالي العملاء يؤدي الى عدم تساوى مجموع أرصدة
العملاء مع رصيد اجمالي العملاء .

وهناك وسائل اخرى للتحقق من صحة التقييد وهذه الوسائل تكشف
عن بعض الاخطاء التى تكون قد ارتكبت فى خلال الفترة . فمثلا
اعداد مذكرة تسوية البنك تساعد على اكتشاف اخطاء ارتكبت : مثل
تقييد مبالغ خاطئة لشيكات صرفها البنك قبل تاريخ التسوية او عدم تثبيت
شيك صرفه البنك أو عدم تقييد متحصلات ارسلت للبنك لتحصيلها .

كذلك فان ارسال كشوف الحسابات الشهرية للعملاء يساعد على
اكتشاف الاخطاء التى نكتشف لو لم تتبع المنشأة هذه الطريقة فمثلا قد
نستلم المنشأة مبلغا من احد العملاء ويقيد خطأ لحساب عميل آخر
وبالرغم من هذا الخطأ فان مجموع أرصدة العملاء تظل متساوية مع رصيد
حساب اجمالي العملاء اما اذا ارسلت المنشأة كشوفات الحسابات الشهرية
للعلماء فان الذى سيحدث ان العميل الذى دفع المبلغ او العميل
الآخر الذى لم يدفعه يتصل أحدهما أو كلاهما بالمنشأة لتصحيح الخطأ .

ويتبين من هذا ان بعض الاخطاء ستظهر بطريقة تلقائية عن طريق
طريقة القيد المزدوج والوسائل الاخرى التى تتبعها المنشأة للتحقق
من صحة التقييد . غير ان هناك اخطاء اخرى لايسهل اكتشافها باحدى
هذه الوسائل : فمثلا اذا كان من الواجب تحميل مصروف معين الى

مصاريف انتقال وكلاء البيع ولكنه رحل بطريق الخطأ الى حساب الاعلان فان احتمال اكتشاف هذا الخطأ عن طريق الوسائيل المحاسبية العادية يكون بعيدا . وكذلك اذا حملت مصاريف تصليح الآلات لحساب الأصل الثابت بدلا من حساب مصاريف تصليح الآلات أى أن المصروف الايرادى جعل رأسمالى ، أو اذا لم يحسب الاستهلاك حسابا صحيحا ، فانه ليس هناك فى النظام المحاسبى ما يكشف خطأ الاحتساب وقد تظل هذه الأخطاء مخفية الا اذا اتخذت اجراءات للكشف منها .

ثانيا : أخطاء عمدية وغير عمدية

معنى هذه الأخطاء واضح فالخطأ غير المتعمد هو الذى ارتكب بدون سابق اصرار بغض النظر عن كيفية ارتكابه ، أما الخطأ العمدى فهو الذى ارتكب سابق اصرار أى أن هناك نية الغش أو على أقل تقدير أخفا الحقيقة . وهذه الأخطاء الأخيرة أكثر خطورة من الأولى لما يباحبها من نية فى أخفا الحقيقة وما تمليه من عدم الامانة .

وهناك أمثلة كثيرة للأخطاء العمدية تتراوح من جهود فى سبيل أخفا جهل الشخص أو عدم كفاءته الى تغطية سرقات صغيرة فى النقدية أو البضاعة والى غش وتقديم تقارير مالية غير حقيقية .

فمثلاً قد يرتكب الموظف الذى يقيد بدفتر الاستاذ العام خطأ متعمداً
فى محاولته موازنة ميزان المراجعة . أو قد يقوم أمين خزانة المصاريف
النثرية بتزوير مستندات الصرف ليفطى اختلاساته . أو قد يكون الخطأ
المتعمد فى زيادة كمية المخزون للتأثير على أرباح المنشأة أو فى التهرب
الخطأى ، والمتعمد لأصول وخضوم الميزانية العمومية لغرض تحسين
المركز الحالى الجارى للمنشأة حتى تستطيع الاقتراض . وفى العمارة
فإن الأخطاء العمدية أصعب فى الاكتشاف من الأخطاء غير المتعمدة
والمراجع الذى لا تكون عنده معرفة قوية بوسائل الأخطاء المتعمدة وإمكان
وضع يده على الثغرات فى الرقابة الداخلية ينقصه جانب هام فى مهمة
المراجعة .

واكتشاف مثل هذه الأخطاء مرتبط بقوة أو ضعف الرقابة الداخلية
بسهولة أو صعوبة إماكن التواطؤ بين الموظفين . وعلى المراجع أن يتحرى
نقط الضعف فى الرقابة الداخلية وأن يلفت نظر إدارة المنشأة إلى
الثغرات الموجودة فى النظام ووسائل علاجها .

أمثلة الخطأ المتعمد

أ- عدم إثبات مبيعات نقدية واختلاس مبالغها وتغطية الاختلاس
بالتلاعب بدفتر الصندوق إذا كان يقوم نفس الشخص بالبيع واستلام
النقدية والتقيد بدفتر الصندوق .

٢- اثبات دخول البضاعة في دفاتر المخزون دون أن تدخل البضاعة فعلا .

٣- استلام دفعات من العملاء وعدم تقييدها .

٤- ادراج أسماء وهمية في كشوفات أجور العمال واختلاس قيمة الأجور المحددة لهم .

وهناك أخطاء أخرى متعددة لا خفاء المركز المالي للمنشأة مثل :

أ - تضخيم الأرباح للتلاعب بالأسهم في سوق الأوراق المالية وإيهام المساهمين بحسن إدارة المشروع وزيادة نصيب أعضاء مجلس الإدارة في الربح .

ب - تخفيض الأرباح للتلاعب بالأسهم ومحاولة الشرب الضريبي .

ج - عدم اظهار الأصول والخصوم بقيمتها الحقيقية في تقرير المركز المالي :

ثالثا : أخطاء تخفى وأخطاء لا تخفى

قد يتبادر الى الذهن لأول وهله أن الأخطاء المتعمدة هي أخطاء يمكن اخفائها الا أن هذا ليس الحال باستمرار . فمثلا قد يسحب موظف شيكا على بنك المنشأة ويستعمل المبلغ لأغراض الشخصية ويحمل قيمة الشيك لحساب أي مصرف وهو يعمل هذا بدون خفاء لأنه متأكد من أن الشيك لن يكشف نظرا لأن الحسابات لا تفتح . أو أن يختلس

مبلغاً نقدياً ويقيد المبلغ ولا يحاول أن يبدل أى محاولة لاختفاء المعجز
لأنه هو الذى يقوم باجراء التسوية . أى أن الشخص فى هذه الأحوال
لا يخفى الخطأ لأنه يشعر أنه ليس من الضروري اخفاءه أو أنه لا يستطيع
أن يخفيه بطريقة فعالة .

ومن ناحية أخرى هناك فرص ناجحة لاختفاء المعجز واظهار مبالغ مختلفة
فى صورة مشروعة . وتختلف هذه الفرص من منشأة لأخرى تبعاً للنظم
الموضوعة ويستدعى اكتشافها أن يمارس المراجع خيالاً واسعاً .

والأمثلة الآتية توضح ما سبق :

لنفرض أن موظفاً قام بتحصيل مبالغ من عملاء على الحساب وقام باختلاسها
وأن الموظف الذى قام بهذه العملية يعلم أن يجب ان ترحل المبالغ المتحصلة
الى حسابات العملاء بواسطة كاتب دفتر استاذ العملاء والا ستتهال على
المنشأة الشكاوى من العملاء . عندما يتسلمون كشف الحساب الشهري
ويكتشفون الخطأ ومع الافتراض أنه يستطيع أن يهل الى الدفاتر المختلفة
وأن يقيد فيها فأمامه الاحتمالات الآتية لتصحيح الوضع :

أ - إذا كان يعد مذكرة تسوية البنك فيستطيع ان يقلل من مبالغ الشيكات
التي يصرفها البنك بعد وعلى ذلك يجعل رصيد مذكرة التسوية
يتساوى مع الرصيد الدفترى للبنك . أو يمكنه أن يزيد من مبالغ الشيكات
التي ارسلت للبنك للحصول ولم تحصل بعد .

ب - اذا كان دفتر الاستاذ العام فى متاوله فانه يستطيع أن يقلل من رصيده حساب البنك بالجمع او الترميد الخاطى . ويستدعى هذا خطأ آخر مساو له فى حساب آخر فى دفتر الاستاذ حتى يمكن أن يتساوى ميزان المراجعة .

ج - اذا كان دفتر النقدية فى متاوله فانه يستطيع أن يخطئ فى جمع خانة النقدية المحملة وبذلك يرحل الى حساب النقدية بدفتر الاستاذ العام المبلغ بعد استبعاد ما اخطئس ويستدعى هذا الخطأ فى الجمع فى خانات أخرى حتى يتساوى رصيد دفتر النقدية مع حساب النقدية .

د - اذا كان يقوم بالترحيل من دفتر الاستاذ العام فيمكنه ان يرحل مبالغ خاطئة بالرغم من ان مجموع الخانات بدفتر النقدية صحيح .

وعلى هذا فان بعض انواع الاخطاء ارتكبت بقصد اخفاء بعض الافعال غير المشروعة كما أن بعضها يحتاج الى تغطية دائمة فمثلا الخطأ فى مذكرة تسوية البنك يستدعى نفس الخطأ كل شهر فى هذه المذكرة حتى تخفى الرصيد الحقيقى للنقدية أما الاخطاء الأخرى مثل الخطأ فى الجمع بالزيادة أو النقص أو الرصيد بالزيادة أو النقص فانها اخطاء تحدث مرة واحدة فى الفترة التى حدثت فى خلالها الاختلاس الا اذا تكررت عمليات الاختلاس .

وبحلاف الأخطاء التي ترتكب في العملية المحاسبية فإن هناك أخطاء
ترتكب في نفس الاجراءات التي تدير عليها المنشأة .

فمثلا قد يكون نظام اجراء البيع الذي يتبع في المشروع كما يلي :

- ١- استلام أمر توريد البضاعة من وكيل البيع .
- ٢- قيام ادارة الائتمان بالموافقة على أمر التوريد بعد التأكد من امكان
منح الائتمان للعميل .
- ٣- قيام ادارة المخازن باعتماد وجود البضاعة المطلوبة بالمخزن .
- ٤- اعداد فاتورة البيع الأصلية والصورة وارسال صورة لادارة الاعداد والارسال
لارسال البضاعة وصورة لادارة الحسابات والفاتورة الأصلية للعميل وإذا كان
هذا هو نظام الشركة عند كل بيع آجل فانه اذا لم تنفذ أى خطوة منه أو لم
يتبع الترتيب التسلسلي الموضوع لها فإن هناك خطأ في اجراءات سير
العمل .

وهذه الخطوات في العادة توضع لتحقيق الرقابة على موارد وعطيات
المشروع وأي خلل في الخطوات يضعف من الرقابة ويسمح للتعرض للخطأ
والتلاعب . كما أن الخطأ قد يحدث لو تركت الموافقة على المستندات أو على
العمليات لموظف غير مسئول عن العملية المعينة أو اذا لم تنفذ الاجراءات
الموضوعة للموافقة على المستند أو اذا قام موظف بعمل موظف آخر بمسئورة
مؤقتة في خلال فترة راحته الا اذا كان هذا قد سبق أن ووفق عليه .

وطى هذا يجب أن يكون هناك رقابة داخلية فى المشروع وأن ينفذ بكل دقة حتى لا يترك فرصة لخطأ أو الاختلاس أو الغش ، وطى المراجع أن يتأكد من النظم الموضوعة وبالتحديد بها لأن أى خلل فى النظام أو فى تنفيذه يشجع حدوث الأخطاء .

احتمالات حدوث الخطأ

بجانب معرفة المرجع لأنواع الخطأ فإنه يجب أن يعرف أين يحدث الخطأ ومكان وقوعه فى الاجراءات المحاسبية . وحتى يكون المراجع راسخ المهنى عليه أن يقتنع من أنه ليس هناك خطأ قد وقع وأن الاخطاء التى ارتكبت قد صححت وهناك احتمالات ثلاثة لمكان وقوع الخطأ .

١- تقييد العمليات

٢- اجراءات المحاسبة

٣- التقارير المالية

١- تقييد العمليات

تقييد العمليات هو أساس لجمع وتلخيص البيانات المالية . واحتمال الخطأ فى هذا الميدان يشمل :

أ - التحليل الخاطى للعمليات .

ب - السهو فى تقييد عمليات كان من الواجب تقييدها .

ج - تقييد عمليات كان يجب عدم تقييدها .

أ - التحليل الخاطى للعمليات : لكل عملية مالية طرفين كما هو معروف طرف مدين وطرف دائن ومنشأ التحليل الخاطى من ترحيل طرف من العملية الخاطى حساب صحيح . ومن بين الاخطاء الشائعة فى التحليل الخطأ فى التفرقة

بين المصروف الرأسمالى والمصروف الايرادى فمثلا مصاريف الصيانة والتصليحات قد تجعل مدينة فى حساب الاصل عن خطأ أو الاضافات الى الاصل مدينة فى حساب المصروف . وهذه الأخطاء فى العادة تكون غير متعمدة الا أنه من المحتمل جدا أن تكون عمدية لأغراض كثيرة مثل التهرب الضريبى أو التقليل المتعمد للربح .

ب- السهو فى تقييد عمليات قد يكون لأسباب عديدة ، فمثلا متحصلات حصلت ولم تورد للمشروع وبذلك لم تؤدى الى زيادة أصل من أصول المشروع وعلى هذا لا تقيّد على الاطلاق . ومن وجهة أخرى قد يؤدى الإهمال أو عدم مراعاة الدقة فى نهاية السنة المالية الى عدم تقييد عمليات كان يجب ان تقيّد فى خلال السنة المالية . فمثلا قد تطلب مواد فى أثناء السنة وتستلم فى أواخر السنة المالية وتدخل المخزن الا ان الفاتورة لا تستلم الا فى خلال السنة المالية التالية ولا تقيّد فى حساب المشتريات فى السنة المالية السستى تم فيها الشراء وهذا الخطأ بسبب السهولة أشرف على النتيجة والمركز المالى فمخزون نهاية العام قد تضمن قيمة هذه البضاعة التى لم تدرج فى المشتريات ولا فى حساب المورد ويؤدى هذا الخطأ الى نقص فى تكلفة البضاعة المباعة وبالتالى الى زيادة فى مجمل ربح السنة كما يؤدى الى نقص فى دائئية المنشأة .

وخطأ مماثل ولكنه أقل خطورة ينشأ من عدم اظهار قيمة بضاعة بالطريق اشتريت ولكن لم تستلم بعد . وهذه البضاعة انتقلت ملكيتها الى المنشأة وبالتالى يجب ادراجها فى المشتريات وفى المخزون فى نهاية العام وعدم

ادراجها في المبيعات أو في المخزون لن يؤثر على النتيجة إلا أن ادراجها سيؤثر على المركز المالي في صورة رقم الدائنين وبالتالي على نسبة السيولة .
ويظهر ذلك من المثال التالي :

<u>أصول متداولة</u>		<u>خصوم متداولة</u>	<u>نسبة السيولة</u>
قبل ادراج البضاعة بالطريق	جنيه ١٠٠٠٠	جنيه ٥٠٠٠	١ : ٢
بضاعة بالطريق	٥٠٠٠	٥٠٠٠	
المجموع بعد ادراج بضاعة بالطريق	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٢ : ٣

جـ - أما تقييد عمليات وهمية في السنة المالية والتي كان يجب أن لا تسدج فيتبع لأسباب عدة . فقد تكون هذه العمليات حقيقية إلا أنها تخص سنة مقبلة وليس السنة الحالية نظرا لتدخل عمليات السنتين تداخلا خاطئا . مثل تقييد مبيعات الأيام الأولى من السنة التالية كمحصلات السنة الحالية في نهايتها وذلك من أجل اظهار مركز مالي قوى . وبنفس الطريقة فائنا نجد ان مبيعات تسجل في السنة المالية الحالية قبل أن تتم عملية البيع وقبل ارسال البضاعة للمشتري او تسجيل مدفوعات للموردين وتنقص أرصدهم قبل ارسال الشيكات لهم بغية تحسين مركز السيولة .

٢- اجراءات المحاسبية

بعد تقييد العمليات فان اجراءات المحاسبة التي تلى ذلك تتم بتجميع وحسويل وربط الأرقام المسجلة بعمليات حسابية ونقل الأرقام . وكل عملية حسابية يصاحبها احتمال عدم صحة في النتيجة ومن هنا يحدث الخطأ .

فالجديد وترصيد كل حساب بدفتر الاستاذ وجمع دفاتر اليومية المتعددة
الخانات ، واجتساب الإهلاك والديون المعدومة ، والفوائد والخسائر
والمكافآت ، وجمع كشوفات جرد البضاعة كل هذه العمليات اذا لم
تجر بدقة فانها تزيد من احتمالات وقوع الخطأ . كما أن نقل رقم من
سجل الى آخر يجعل احتمال الخطأ موجود . ولا ينصب هذا النقل
فقط على الترحيل من سجل الى آخر وانما أيضا النقل من صفحة الى
أخرى كنقل مجاميع صفحة في دفتر يومية مجزأ الى الصفحة التالية
ونقل الأرصدة لاعداد ميزان المراجعة ، ونقل الارصدة من ميزان
المراجعة الى التقارير المالية وكل هذه العمليات تقتضى نقل أرقام
واعادة كتابتها ، وينشأ في مثل هذه الحالات احتمال للخطأ سواء
أكان الخطأ عمدي أو غير متعمد .

٣- اعداد التقارير المالية

تشمل الأخطاء التي تظهر في التقارير المالية الآتية :

- ١- ادراج مفردات ومبالغ وهمية .
- ٢- ابعاد مفردات ومبالغ .
- ٣- وصف مفردات وصفا غير دقيق أو غير كاف .
- ٤- عدم الانقصاص عن كل ما يجب أن يفصح عنه في التقارير المالية .

فالمبالغة في قيمة الأصول أو ادراج موارد لا وجود لها أو ادخال
عناصر وهمية أو دخل لم يتحقق بعد أو اظهار التزامات غير حقيقية كـ
هذه احتمالات لا تنبأ في التقارير المالية . والأخطاء المنتشرة في التقارير
المالية تتمثل في عدم وصف أو تصنيف بعض الأصول والخصوم وصفا أو تصنيفا

سليما . فالمقرض يهتم دائما بنسبة السيولة ووجود نسبة كبيرة للسيولة له أهمية عند و على هذا فان عدم اتباع الدقة في تحديد نوع الاصل والالتزام من ثابت أو متداول يؤدي الى خطأ كبير في استخراج نسبة السيولة . وكذلك مشكلة المسئوليات العرضية التي يجب أن تظهر مع اعطائها وصفا كافيا لبرازها ، فيجب أن تظهر مع عدم الاعتراف بوجود التزام فعلى حتى لا يعطى لأصحاب هذه المسئوليات العرضية ، دليل قوى للمطالبة بالتزام .

وهذا النوع من الأخطاء ليس كالأخطاء السابقة يمكن اقناع الغير بعدم صحتها وإنما أخطاء موضع جدل فمثلا لى يقتنع المراجع أحد المسئولين بأن الوصف في التقارير المالية مضلل وأنه يحتاج الى مزيد من الايضاح . ومهمة المراجع في هذا الشأن صعبة لأن هذه المسائل قد تكون موضع رأى وجدل . الا انه من المسلم به أن لدى المراجع معرفة تامة وأساس سليم لنظريات المحاسبة وتطبيقاتها . فهو في وضع يستطيع فيه أن يقرر أى عنصر من العناصر قد عومل معاملة غير صحيحة في التقارير المالية كما انه يستطيع أن يدافع عن وجهه نظره .

من المناقشة السابقة يتضح أن احتمال الخطأ موجود في البيانات المحاسبية ، وأن هذه البيانات يجب أن نراجع مراجعة حيادية حتى يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات .

تصحيح الأخطاء وموقف المراجع منها

وإذا اكتشف المراجع أى خطأ عند مراجعته للسجلات فإن عليه أن يقرر ما إذا كان هناك داع لتصحيحه وكيفية التصحيح . وهناك أخطاء قد لا يجد المراجع داع لتصحيحها مثل خطأ فى مبلغ طفيف حمل لحساب مصروف بدلا من حساب مصروف آخر ولن يكون لهذا الخطأ الا أثر طفيف على رصيد الحسابين ، كذلك قد يكتشف خطأ فى طريقة تنفيذ النظام الموضوع وهذا الخطأ لن يستدعى تصحيح ما بمعنى أى قيد دفترى لأنه لا يؤثر على الأرصدة الدفترية . فعلا إذا لم تنفذ خطوة من خطوات القبط الداخلى أو لم تنفذ خطوات معينة بالطريقة الموضوعة فإن تصحيح هذا الخطأ الذى حدث لن يؤثر على الحسابات . وإنما التصحيح سيتم بأن يبين المراجع طبيعة الخطأ حتى يسهل الاصلاح مستقبلا .

وعمل المراجع ليس اكتشاف الخطأ بقدر ما هو العمل على منع حدوث الخطأ ، فإذا استطاع ان يحدد مواطن الضعف فى الرقابة الداخلية، أو الخطأ فى توزيع المصروفات أو الأخطاء الأخرى قبل أن ترتكب وأن يقترح علاجها فإن عمله يكون أكثر فائدة للمشروع مما لو ضيع وقته فى البحث عن الخطأ المرتكب .

أما الأخطاء الجدية والتي تؤثر على الحسابات تأثيرا يخالف الواقع فهى التى يجب أن تصحح طبقا للمبادئ المحاسبية المعترف بها . والأخطاء تختلف طبيعتها حسب نوعها كما أنها لا تصح بنفس الطريقة . ومن ناحية تصحيح الأخطاء يمكن تقسيمها الى مجموعتين :

أ - أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ .

ب - أخطاء لا تؤثر ولن تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ .

فمثلاً خطأ في تقويم نوع من البضاعة بالمخزون يؤدي الى خطأ في مجموع قيمة المخزون وإذا اكتشف هذا الخطأ قبل أن يقيد البضاعة بالمخزون بقيد محاسبي فان تصحيح الخطأ يكون عن طريق تصحيح مجموع كشوفات الجرد ويقيد القيد بالقيمة الصحيحة لأن الخطأ هنا اكتشف قبل التقييد والترحيل الى دفتر الأستاذ . أما اذا قيدت قيمة المخزون غير صحيحة ورحلت الى حساب البضاعة بالمخزون فان التصحيح في هذه الحالة يتم بطريقة أخرى . إذ انه مادام القيد قيد بطريقة خاطئة ورحل خطأ أيما ، فان التصحيح في هذه الحالة لن يتم الا بقيد في اليومية العامة . ومعنى هذا أنه يجب أن يعد قيد يومية خاص لتصحيح القيد الخاطئ بحيث يزد أو ينقص رصيد حساب البضاعة بالمخزون تبعاً للخطأ نفسه ويقيد قيد التصحيح في اليومية العامة مع شرح واف للقيد ثم يرحل الى دفتر الأستاذ .

ومعظم الأخطاء التي يكتشفها المراجع تكون قد سبق ترحيلها بصورة خاطئة الى دفتر الأستاذ العام ويستدعي الأمر تصحيحها بقيد في دفتر اليومية . فإذا حدث خطأ في جميع خانات دفتر النقدية واكتشف الخطأ قبل الترحيل لحساب النقدية بدفتر الأستاذ فانه من الممكن تصحيح جمع الخانة التي حصل فيها الخطأ بدفتر النقدية ثم ترحيل المبلغ الصحيح . أما إذا كان الترحيل قد تم قبل اكتشاف الخطأ فانه يجب ان يصحح باجراً قيد في اليومية العامة لأن الخطأ قد انتقل الى دفتر الأستاذ العام .

والمراجع يجمع الأخطاء التي اكتشفها في سجل ملاحظاته ثم يتقدم
بكشف بالأخطاء واقتراح القيود اللازمة للتصحيح وشرح واف لكل
قيد تصحيح . ويقدم الكشف الى الموظف المسئول عن الخطأ وفي هذه
الحالة هناك عامل نفسى وهو أن أى شخص يكره أن يقال أن عمله
خطأ ويجب أن يصحح وهو لن يقبل ان يقال له هناك خطأ بدون
توضيح للخطأ وسببه . ولذلك على المراجع ان يكون حريصا عند تقديمه
لهذا الكشف وأن يظهر أنه قد " نقش " للموظف أخطاء وانما يجب
أن يقدم الكشف بطريقة لا تنفر الشخص منه .

ويوضح القيدين الآتين ماسبق :

-١-

١٢٥ من حساب الأثاث والتركيبات
الى حساب مصاريف المكتب النثرية ١٢٥
(تصحيح خطأ)

-٢-

١٢٥ من حساب الأثاث والتركيبات
الى حساب مصاريف المكتب النثرية ١٢٥
تصحيح خطأ يجعل حساب الأثاث والتركيبات لدينا بمبلغ حمل خطأ
لحساب مصاريف المكتب النثرية مستند رقم ٣٤٢ / ٧
وتأشير أحد هذين القيدين واحد على حسابات الاستاذ الا أن الثانى
أكثر توضيحا لمصاحبه بشرح واف عن سبب أجرا القيد .

والنقطة المهمة الثانية في هذا المجال هو أن المراجع في مركز مختلف عن الموظف الذي قام أصلاً بتقييد العملية . فالأخير قام بتحليل العملية وتقييد القيد ، أما المراجع فإنه يراجع تحليل العملية وطريقة تقييدها وإذا كان التحليل والتقييد خطأً فإنه يقترح قيد التصحيح باطرافه المديونة والدائنة وعلى الموظف المسئول عن الخطأ أن يصحح الخطأ الذي اكتشفه المراجع أي أن المراجع لا يقوم هو بالتصحيح وإنما يشير على الموظف بأجره التصحيح .

فلو فرض أن المنشأة استغنت عن أصل وباعته وكان القيد السدي قابل المراجع كالتى :

من مذكورين	
من حـ / الأرباح والحسائر	٧٥
من حـ / مخصص الاستهلاك	٧٣٥
من حـ / البنك	١٨٠
الى حـ / الأصل	٩٩٠

وعند مراجعة المراجع للقيد اتضح له أن مخصص الاستهلاك الصحيح عن الأصل هو مبلغ ٦٧٠ جنيه وأن هناك حساب خاص لأرباح وخسائر الأصول النباعة موجودة بدفتر الأستاذ . وعلى هذا فإن القيد خاطئ . وعلى المراجع أن يقترح قيد التصحيح الذى يجب أن يجرى ، وذلك بدراسته للقيد الخاطئ واستنتاجه القيد اللازم لتصحيح الخطأ .

والقيد الصحيح في ضوء الحقائق الموجودة كان يجب أن يكون كالآتي:

من مذكورين :

١٤٠ من حـ / أرباح وخسائر الأصل

٦٧٠ من حـ / مخصص الاستهلاك

١٨٠ من حـ / البنك

٩٩٠ الى حـ / الأصل

ومن الواضح أنه يجب أن لا يقيد هذا القيد الأخير لأن القيد قد قيد فعلاً ولا يجب أن يكرر المراجع القيد وانما عليه أن يقرر أي جانب من القيد هو الصحيح حتى يبقى وأي جانب هو الخطأ حتى يصحح ومن القيدين السابقين فإن قيد التصحيح يجب أن يكون كالآتي :

١٤٠ من حـ / أرباح وخسائر الأصل

الى مذكورين

٦٥ الى حـ / مخصص الاستهلاك

٧٥ الى حـ / الأرباح والخسائر

تصحيح القيد بتاريخ ١٨ نوفمبر ١٩٦١ والقيد بمفحة ٢٧٧ بدفتر

اليومية عن بيع أصل مستغنى عنه .

ويراعى في تصحيح الأخطاء أن لا تفتح حسابات جديدة بل يقتصر على الحسابات الموجودة بالدفاتر كما أن قيود التعديل والتصحيح يجب ان لا تجرى مباشرة لحساب الأرباح والخسائر وانما للحسابات التي تأثرت بالبعد الخطأ والحالة الوحيدة التي تجرى القيود فيها للحسابات الختامية هي عندما تقفل الدفاتر في نهاية المدد التجارية وان يكشف الخطأ بعد

اقبال الدفاتر . فحساب الأرباح والخسائر حساب خاص يستعمل فقط عند اقبال الدفاتر فجميع العمليات سبق أن أثرت على حسابات الأصول ، أو الالتزامات ، أو حسابات الدخل أو حسابات المصاريف وأى تصحيح للخطأ فى عمليات سبق أن قيدت يجب أن يؤثر على هذه الحسابات .

والقيود التى يقترحها المراجع لتصحيح الأخطاء التى اكتشفها أثناء مراجعته متعددة الأنواع ومختلفة فى طريقة المعالجة فمثلا قد يمكن تقسيمها الى قيود تعديل ، وقيود اعادة تصنيف . وتحت هذا التقسيم يقصد بقيود التعديل القيود التى يجب أن تجرى لها من تأثير دائم على الحسابات لأنها فى العادة تؤثر على أرباح أو خسائر المدة . وكما نرى لهذا ، اذا اكتشف المراجع أن مبلغا قد حمل لحساب أصل ثابت كان يجب ان يحمل لحساب مصاريف الصيانة والتصليحات . وتصحيح هذا القيد يتطلب قيد تعديل يزيد من رصيد حساب الصيانة والتصليحات ويقلل من رصيد الأصل الثابت . وهذا القيد يجب أن يجرى فى نهاية المدة الحالية والمدد التالية .

وقيود اعادة التصنيف هى القيود التى يجب أن تجرى حتى تتوصل الى تقارير مالية صحيحة عن الفترة ولكنها لا تؤثر على مدد تالية : فمثلا تصنيف خاطئ* لمصروف كمصاريف الاعلان بدلا من مصاريف انتقال وترفيه يتطلب قيد تصحيح حتى يمكن تصحيح أرصدة مصاريف الاعلان ومصاريف الانتقال والترفيه وحتى تظهر صحيحة فى التقارير المالية الا ان القيد الخاطئ* هذا لن يؤثر على المدة التالية ولا على أرباح المدة الحالية ولن

يؤثر تأثيرا كبيرا اذا لم يصحح في الدفاتر .

تصحيح الأخطاء بعد قفل الحسابات

أصبح من المعتاد الآن أن لا تقوم إدارة الحسابات بقفل الدفاتر الا بعد أن ينتهى المراجع من مراجعته . ثم بعد ذلك تجمع وتصار وتغفل الحسابات وتنقل الأرصدة الى صفحات جديدة بعد ان قيد بصورة صحيحة جميع التعديلات والمستحقات والمدفوعات المقدمة . وفي هذه الحالة اذا اكتشف المراجع أى خطأ فانه من الممكن اجرا تصحيح لها بـ **قيود** في دفتر اليومية وترحيلها الى دفتر الاستاذ واستخراج الأرصدة الصحيحة قبل قفل الحسابات .

الا أنه في بعض الحالات قد تغفل الدفاتر قبل ان يبدأ المراجع مهمته أو حتى قبل ان ينتهى منها . ويقوم المراجع بعمل ميزان المراجعة لغرض الاحتفاظ به في اوراقه الخاصة ويتم هذا بغض النظر عن أن الدفاتر قد اقفلت ، كما يعد قيود التعديل وقيود الاقفال ويقوم بترحيلها في اوراقه الخاصة حتى يستخرج الارصدة الصحيحة . وعندما يقدم كشفا بقيود التعديل التي اجراها فانه يجب أن يتذكر ان الدفاتر قد اقفلت عن السنة التي يقوم بمراجعتها . وعلى هذا فان أى قيود أثرت على أرصدة الحسابات الاسمية يجب أن تجعل مدينة أو دائنة لحساب الختام .

الفصل الرابع المراجع الخارجي

بيننا فيما سبق الأسس العامة للمراجعة ، ومن هذا الاستعراض تظهر المهمة الخطيرة التي يقوم بها المراجع في سبيل اداء واجبه المهني على اتم وجه . ولقد نظمت معظم التشريعات العالمية المؤهلات التي يجب ان تتوفر في المراجع وذلك بتكوين هيئات علمية تشرف على مهنة المراجعة وترفع من مستواها بما تصدر من توصيات وما تقوم به من ابحاث في هذا الميدان . والمراجع كباحث فني وراة الحقيقة يجب ان تتوفر فيه مؤهلات معينة وصفات مكتسبة سوا اكتسبها في اثنا دراسته او في اثنا قيامه بواجبه المهني .

وقد صدر القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وجاء في المذكرة الايضاحية لهذا القانون ما يلي :

" نظرا لازدياد النشاط الاقتصادي في البلد وتشعب نواحيه وعلى الاخص في شئون الضرائب والشركات نتيجة لما صدر من تشريعات منظمة لها رأت الوزارة ان الوقت قد حان لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والمحاسب يقع عليه عبء وضع الخطط اللازمة لقيد العمليات الحسابية قيد امحيا ويشرف على اعمال مسجلى الحسابات ويتولى توجيههم ، ويقوم بعد ذلك باستخراج نتيجة هذه العمليات بحيث يمكن الوصول الى الرأج الحقيقي للمنشأة ويتولى تصوير الميزانية التي تمثل حالة المنشأة تمثيلا صحيحا وقد يعهد اليه فوق ذلك بوضع نظام للمراقبة الداخلية يكفل حسن ادارة المنشأة او وضع نظام للتمويل وغير ذلك مما يتطلبه تتبع الادارة

لسير العمل فى المنشأة .

والمراجع يقوم بفحص وتحقيق الحسابات ونتائجها كما أعددتها المحاسب
ليبين لذوى الشأن حقيقة حال المنشأة طبقا للاصول الفنية .

ويتضح مما تقدم أن على المحاسب والمراجع يقع عبء ارشاد أرباب الأعمال
الى الطريق السليم للوفاء بالتزاماتهم التى تفرضها مختلف التشريعات مما
يحقق معه التعاون بين المصالح الحكومية وأرباب الأعمال ويكون عاملا لـ
أهميته فى نهضة البلاد الاقتصادية . ويهدف مشروع القانون المقدم الى
الاحتفاظ بمستوى عال لمن يمارسون مهنة المحاسبة او المراجعة من
الناحيتين العلمية والعملية الى استبعاد العناصر التى لا يتوافر فيها المستوى
والغرض من ذلك القضاء على التلاعب فى الحسابات وعلى عدم توخى الدقة
فى مسك الدفاتر الحسابية .

ونظم القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ سجلا عاما للمحاسبين والمراجعين
فتنص المادة ١ من هذا القانون على :

" ولا يجوز أن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة الا من كان اسمه مقيسدا
فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين ويشمل هذا السجل ثلاثة جداول :

أ - جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .

ب - جدول المحاسبين والمراجعين .

ج - جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين .

وتتم مزاولة هذه المهنة بالصفة الشخصية للمحاسب والمراجع ويعطى
على المحاسب أو المراجع أن يستعمل فى مزاولة المهنة أسما الشخص معنى
أو لمكتب أو لمؤسسة للمحاسبة والمراجعة (أضيف هذه الفقرة بالقانون رقم

أ - جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين (مادة ٦ ، ٧)

يضم هذا الجدول أسماء المتقدمين للتقيد فيه والحاصلين على
أحدى المؤهلات الآتية من معاهد التعليم المصرية .

١- دبلوم مدرسة التجارة العليا .

٢- بكالوريوس التجارة من شعبة المحاسبة

٣- بكالوريوس المعهد العالي للعلوم المالية والتجارية

٤- بكالوريوس التجارة من شعب إدارة الاعمال مع دبلوم الضرائب

٥- شهادة من أحد المعاهد الأجنبية تعتبر معادلة لأحد المؤهلات
الأربعة السابقة .

واستثناء من هذا يقيد في الجدول :

١- الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب
إدارة الاعمال مع دبلوم معهد الضرائب ، أو من يحمل على
هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

٢- من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون (٢٠ سبتمبر سنة ١٩٥١)
على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية .

٣- من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم المعهد العالي
للتجارة .

ب - جدول المحاسبين والمراجعين (مواد ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١)

لنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين
الى جدول المحاسبين والمراجعين ما يلي :

١- بالنسبة للحاصلين على دبلوم التجارة العليا و بكالوريوس التجارة من شعبة المحاسبة و بكالوريوس المعهد العالي للعلوم المالية والتجارية و بكالوريوس التجارة من شعب إدارة الأعمال مع دبلوم الضرائب والشهادات الأجنبية المعادلة لمن يمضى ثلاث سنوات تمرين فى أعمال المحاسبة والمراجعة .

٢- الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب إدارة الأعمال مع الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٦ أن يمضى أربع سنوات تمرين فى أعمال المحاسبة والمراجعة .

٣- خمس سنوات تمرين فى أعمال المحاسبة والمراجعة للحاصلين على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون

٤- ست سنوات تمرين فى أعمال المحاسبة والمراجعة للحاصلين على دبلوم المعهد العالي للتجارة وتخفيض المدة الى خمس سنوات للحاصلين على دبلوم الضرائب .

وفى كل هذه الأحوال يشترط فى التمرين أن يكون الطالب قد زاول فعلا أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طوال المدة فى مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدين بالسجل ويثبت التمرين بشهادة من المحاسب أو المراجع الذى قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه .

جـ - جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين :

يتميد فى هذا الجدول أسماء من تتوافر فيهم الشروط التالية الذين يتقدمون بطلب للمقيد :

١- الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارة على الأقل أو على شهادة اجنبية معادلة ومعترف بها بشرط أن يكونوا قد زاولوا بدون انقطاع مهنة المحاسبة أو المراجعة في مكاتبهم الخاصة أو كانوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحاكم أو شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية أو أى عمل مماثل لمدة سنتين على الأقل سابقتين على تاريخ العمل بهذا القانون .

٢- غير حاصلين على المؤهلات الدراسية السابقة والذين يتوافقون فيهم أحد الشروط الآتية :

أ - يكونوا قد اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة بمراجعة حسابات شركات مساهمة مدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

ب - أن يكونوا قد اشتغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية والتعاونية أو أى عمل مماثل مدة سبع سنوات على الأقل من تاريخ العمل بهذا القانون .

ج - أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة سبع سنوات على الأقل من تاريخ العمل بهذا القانون .

اجراءات القيد فى السجل

١- تقدم طلبات القيد فى أحد الجداول الثلاثة للجنة القيد .

٢- يتضمن طلب القيد اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ، محل اقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولة المهنة ، ويجب أن ترفق بالطلب الأوراق المثبتة لتوافر الشروط المنصوص عليها في القانون .

٣- تقرر اللجنة بعد التحقق من توافر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تعمل في كل طلب في مدى أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن الطالب بقرارها فور صدوره بالطريقة المتقدمة ذكرها والا اعتبر الطلب مقبولا .

٤- رسم القيد بالسجل جنية واحد القيد في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين وجدول المساعدين وخمسة جنيات القيد في جدول المحاسبين والمراجعين .

اختصاصات المحاسب والمراجع أولاً: تحت التمرين

للمحاسب والمراجع تحت التمرين اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفة ما عدا شركات المساهمة وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الارباح التجارية والصناعية الذين لا يزيد رأس مال الواحد منهم على عشرة آلاف جنيه أو لا تزيد أرباحه السنوية على ألف جنيه وفقاً لآخر ميزانية اعتمدها أو ربط أقرته مصلحة الضرائب . وكذلك اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الأرباح إذا كان إيراد الواحد منهم لا يجاوز عشرة آلاف جنيه في العام وفقاً لآخر اقرار تم ربط الضريبة عليه وله أن يحضر من هذه الشركات وهؤلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن ومافي حكمها .

من جهات الادارة .

وليس للمحاسب أو المراجع تحت التعيين أن يفتح مكتباً باسمه الخاص ولا يجوز له أن يباشر باسمه عملاً من الأعمال الخارجة عن اختصاصه بمقتضى الفترة السابقة والحضور فيها أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها ، وإنما يكون ذلك باسم المحاسب أو المراجع الذى التحق بمكتبه وبطريق الشابة عنه

ثانياً : مساعد المحاسب والمراجع

لمساعد المحاسب والمراجع اختصاص المحاسب والمراجع تحت التعيين وله أن يفتح مكتباً باسمه الخاص . ولكن ليس له أن يثوب عن المحاسبين أو المراجعين فى أعمالهم الخارجة عن هذا الاختصاص .

ثالثاً : المحاسب والمراجع

للمحاسب والمراجع حق اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعها وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية أو الصناعية أو للضريبة العامة على الأيراد اطلاقاً . وله الحضور عن الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها .

تنص المادة ٢٧ على " لا يجوز لمن قيد اسمه فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين الاشتغال بمهنة أخرى . أو القيام بأى عمل تجارى ، الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد . ولا يجوز أن يحاول الحصول على عمل من أعمال مهنته بطريق الاعلان أو بأى طريق يعتبر مغلاً بكرامة المهنة ويحظر عليه أن يكون شريكاً بأية صورة لأحد الأحاب أو موظفاً لديه .

جمعية المحاسبين والمراجعين

اتجه تفكير المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر الى رفع مستوى المهنة من طريق انشاء جمعية مهنية تعمل على الاشراف المهني والعلمي للمهنة في مصر . ففي سنة ١٩٤٦ صدر مرسوم بانشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والعمل على الاحتفاظ بالمستوى اللائق بها وتشكون الجمعية من الاعضا الذين تتوافر فيهم الشروط الآتية :

خريجو كليات التجارة بالجامعات المصرية أو درجات معادلة من جامعة أو معهد اجنبي بشرط أن يكونوا قد ألفوا ثلاث سنوات تمرين بمكتب مسن مكاتب المحاسبة والمراجعة وان يجتازوا بنجاح الامتحان النهائي اذا كانوا حائزين لدرجة ماجستير أو الامتحانين المتوسط والنهائي في الاحوال الأخرى .

صفات المراجع

١- أن يكون مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة الاقتصاد .
أما بالنسبة لمراقب الشركات المساهمة فقد نصت المادة ٥٢ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٣ على أنه يجب أن تتوافر في مراقب الشركة الشروط المنصوص عليها في القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة . وتنص هذه المادة على أنه يشترط في المحاسب أو المراجع لاعتداد ميزانيات شركات مساهمة :

١- أن يكون عضوا في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو مسن اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة في مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بالقانون

رقم ١٢٢ لسنة ١٩٥١ .

ب- أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع في مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بهذه الصفة .

كما تنص المادة ٥٢ من قانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على أنه لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها ، ولا يجوز كذلك أن يكون المراقب شريكا لأحد الأشخاص المذكورة صفاتهم في هذه الفقرة أو موظفا لديه أو من ذوي قرابه حتى الدرجة الرابعة .

ويجب أن يكون اسمه مقيدا في جدول نقابة المحاسبين والمراجعين .

٢- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادرا على فهم طريقة تثبيد كل قيد ومياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبا . وعدم توافر هذا الشرط الأساس في المراجع هو السبب الرئيس في عدم كفاءة المراجعة . إن كثيرا ما يترك المراجع عمليات تمرطيه حتى لا يسأل أسئلة تظهر جهله للمبادئ العامة للمحاسبة وفي هذه الحالة يتحمل مخاطرة كبيرة قد تنتهي نهائيا ليست في صالح المراجع . ومن المستحيل أن يكون المراجع على معرفة تامة بكل أنواع المنشآت ودقائقها وكثيرا ما تقابل عمليات لها طابع فني ليس عنده معرفة تامة بها . وفي هذه الظروف فإن على المراجع أن يسأل عميله

أو موظف المنشأة أسئلة مصاغة في صورة ذكية حتى يحصل على المعلومات اللازمة من الاجابات المعطاء وبالتالي يستطيع أن يحكم وينقد العملية التي قابلها اثنا مراجعته .

٣- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظرياتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتدريبه وخبرته العملية التي اكتسبها في اثنا مراجعته وجانب العامه بأصول المراجعة يجب أن يكون على علم بحسابات التكاليف ومبادئ إدارة الاعمال والاقتصاد وأن يكون ذا ثقافة عاممة واسعة .

٤- أن يكون ملما بالقوانين عامة وخصوصا قانون التجارة وقوانين الضرائب وقوانين عقد العمل والتأمين ومتبعاً التشريعات الجديدة .

٥- أن يزود نفسه بالمعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة والتي يراجع حساباتها عن طريق زيارة اماكن الانتاج فيها وأن يطلب شرح ماغض عليه من نواحيها الفنية . وليس معنى هذا أن يكون المراجع اخصائياً في مهنة ليس له علاقة بها وانما لكي يدرك الطبيعة الفنية للعمل .

٦- أن يكون دقيقاً غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة .

٧- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم لبقاً في القاء أسئلة وملما بمبادئ علم النفس مستخدماً لها في معاملته مع الغير . ولاداعي أن يمس الظنن بموظفي المنشأة التي يراجعها وانما يقلب المسائل في ذهنه قبل ان يتخذ قراراً بادرة احد او الاشتباه فيه . فاذا ساوره شك عليه ان يتابع البحث والاستقصاء وجمع الادلة حتى تتبين له الحقيقة .

٨- أن يكون حليما ود هيلوماسيا في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المنشأة وأن لا يقيم علاقات شخصية تفعل على عمله وتقلب ميزانه للامور وتجعله مجاملا لهم . وانما يجب ان يعمل على خلق جو من الود المشوب بالاحترام بينه وبينهم وان يعمل متعاوناً معهم في سبيل المنفعة العامة للمنشأة التي يراجعها .

٩- ان يكون قوى الشخصية امينا الى اقصى حدود الامانة فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفنى السليم . كما يجب عليه ان يحافظ على اسرار عملائه لانهم يطمعونه على أدق اسرارهم المتعلقة بمهنتهم بقصد استشارته في الموضوعات الشائكة التي يهمهم أخذ رأيه عنها .

١٠- أن يكون ذا جلد ومثابرة على العمل شجاعا يقول الحق في تقاريره دون مواربة أو معاينة .

١١- يجب ان يكون مراقب الحسابات واقفيا ، له شخصيه ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وان يؤدي واجباته كاملة رغم أى ضغط قد يقع عليه بطريق مباشر او غير مباشر ورغم تعارض بين هذه الواجبات وبين صالحه الشخصى وعليه ان يقدر المقترضات العملية وكذا الظروف المحيطة بالمنشأة وبالتالي يبذل جهده في تجنب أية تحفظات او ملاحظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية بيد أن ابرازها في مستند عام او في وثيقة معدة للنشر يبدو غير لائق بالمرّة في الظروف الخاصة بالمنشأة (دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصدر بتاريخ ٤ أغسطس سنة ١٩٥٨) .

تعيين المراجع أولاً: المؤسسات الفردية

يعتبر المراجع وكيلًا عن أصحاب المشروع وترتبطه علاقة الوكيل بالموكل وكوكيل يجب أن يعرف على وجه الدقة موضوع العمل الموكل اليه ولهذا يجب أن يكون الاتفاق بين الوكيل (المراجع) والموكل (صاحب أو أصحاب المنشأة) كتابة حتى تحدد حدود عمله على وجه الدقة وحتى لا يسأل مستقبلاً عن أى خطأ أو غش لم يكتشفه نتيجة قيامه بمراجعة جزئية كطلب عمله . كما يحدد فى خطاب التعيين هل سيقصر على أعمال المراجعة فقط أم ستسبقها أعمال محاسبية كتقيد دفترى أو استخراج ميزان المراجعة أو تصوير حسابات ختامية وميزانية عمومية . ثم ينص فى الخطاب على اتعاب المراجعة المتفق عليها .

وكما سبق أن بينا فإن مراجعة المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص غير ملزمة قانوناً ويقوم بها المراجع بعد انتهاء العملية المحاسبية ، أما إذا كانت الدفاتر والسجلات غير معدة فإن عمل المراجع فى هذه الحالة لن يكون المراجعة وإنما عملية محاسبية تختلف عن عملية المراجعة ولها اتعابها المستقلة عن اتعاب المراجعة . وإذا كان صاحب المنشأة يقصد بالمراجعة هنا المحاسبة فيجب على المراجع أن يكون حريصاً ويمتنع عن إبداء رأيه فى الحسابات الختامية والميزانية العمومية إلا إذا كان قد قام فعلاً بعملية المراجعة بجانب عملية المحاسبة .

ثانياً: شركات الأموال

يختلف الأمر بالنسبة لشركات الأموال فيما يختص بمراجعة حساباتها فقد
تطلب القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ أن يكون للشركة المساهمة وشركة
الجمعية بالاسهم مراقباً أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين تعينه الجمعية
العمومية وتقدر أتعابه . ويعين مؤسس الشركة المراقب الأول حيث يتولى
مهمته لدين انعقاد أول جمعية عمومية . يباشر المراقب الذي تعينه الجمعية
العمومية مهمته من تاريخ تعيينه الى تاريخ انعقاد الجمعية العمومية التالية
وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التي ندب لها . (مادة ٥١) .

ويتضح من هذه المادة أن الجمعية العمومية للشركة المساهمة هي التي
تعين المراقب أو المراقبين وهو وكيل عنهم ، ومهمته في هذه الحالة مراقبة
حسابات السنة المالية أي أنه يقوم بمراجعة كاملة للحسابات . ولا يجوز تخويض
مجلس الإدارة في تعيين المراجع أو تحديد أتعابه دون ذكر حد أقصى . وغرض
المشروع من هذا النص أن لا يعطى لأعضاء مجلس الإدارة الأولى في تعيين
المراجع الذي يقوم في الواقع بمراقبة تصرفاتهم فإذا كان في يدهم تعيينه لأمكن
التسلط عليه وتهديده بعزله .

وإذا لم يكن للشركة المساهمة في أي وقت لأي سبب مراقب للحسابات تعيين
على مجلس الإدارة اتخاذ اجراءات تعيين المراقب فوراً . ويعنى باجراءا التعيين
هو جمع الجمعية العمومية لاختيار المراقب أو قد يرى مجلس الإدارة شغل المكان
تمهيداً لاعتماد الجمعية العمومية في نهاية العام .

وينص القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ لمراقبة حسابات المؤسسات العامة والشركات التي تساهم فيها المؤسسات العامة على أن مجالس إدارات المؤسسات تقترح مراقب الحسابات لهذه الشركات ويصدر بتعيينه قرار جمهوري . وبذلك فإن مجالس إدارة المؤسسات قد حلت على الجمعية العمومية للشركات في هذا الشأن إلا أن هذا التعيين لن يكون نافذا إلا بقرار جمهوري وفي هذا ضمان إضافي لاستقلال المراقب عن إدارة الشركة بل عن إدارة المؤسسة نفسها .

وطبقا لهذا القانون (المادة ٢) فإنه تنشأ إدارة تضر بمراقبة حسابات الشركات وفحص مراكزها المالية وميزانياتها الختامية وأبداء الملاحظات بشأن سلامة نظامها المحاسبي وصحة دفاترها وسلامة اثبات وتوجيه العمليات فيها بما يتفق مع الأصول المحاسبية السليمة في تحقيق النتائج المالية . ويلاحظ أن مراقب الحسابات في شركات القطاع العام له ميزة كبيرة نظرا للخبرة التي يكتسبها من مراجعة الشركة ومعرفة جميع نواحيها .

تعدد المراقبين

قد يعين للشركة الواحدة مراقبان أو أكثر خاصة في الشركات الكبيرة ويعتبر المراقبون مسئولون مسئولية تضامنية .

وقد يقوم كل مراقب على حدة بعملية المراجعة كاملة ، على أن يتفقا عند انتهاء المراجعة على الصيغة النهائية للتقرير . أو يتفق كل منهما على أن يقوم بجانب معين من المراجعة ومثل هذا الاتفاق لا يخليهما من المسئولية التضامنية .

تغيير المراقب

يستطيع الموكل أن يعزل وكيله أى أنه من حقه تغيير المراجع الذى قام بتعيينه فى المؤسسات الفردية صاحب المؤسسة أو الشركاء هم الذين عينوا المراجع وهم الذين يستطيعون عزله • وفى الشركات المساهمة يكون حق التغيير فى يد الجمعية العمومية للشركة •

أما بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم فإنه يجوز للجمعية العمومية فى جميع الأحوال تغيير مراقب الحسابات وفى هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وليستند إليه من أسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل وعلى الشركة إخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح وأسبابه • وللمراقب أن يناقش الاقتراح فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثة أيام على الأقل ويتولى مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العمومية • وللمراقب فى جميع الحالات أن يتولى الرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل اتخاذ قرارها (مادة ٥١) •

وغرض المشرع فى هذا أن يضع الضمانات الكافية للمراقب فى أن يقوم بعمله فى جو يخلو من التهديد فى عمله وبدون أى ضغط من القائمين عن إدارة الشركة • وعلى هذا فإن الجمعية العمومية هى التى تقر عزل المراجع • كما أعطى للمراجع الحق فى الرد على الأسباب التى من أجلها طلب عزله • ويكون كل قرار يتخذ فى شأن استبدال المراقب بغيره على خلاف ما سبق •

آداب المراجع

تحدد آداب المراقب بالاتفاق بينه وبين عميله . وفى حالة المؤسسات الفردية وشركات الاشخاص يكون الاتفاق بين المراجع وبين أصحاب هذه المؤسسات على نوع العمل الموكل به ومقدار الآداب المتفق عليها . أما فى الشركات المساهمة وما شاكلها فان تحديد الآداب فى يد الجمعية العمومية للشركة وتستطيع الجمعية العمومية تخفيض مجلس الإدارة فى تحديد آداب المراجع الا ان هذا التخفيض لا يجوز دون ذكر حداقصى للآداب . وفى هذه الحالة الاخيرة فان المفروض ان يكون تقرير الآداب بقرار مجلس الإدارة ولا ينفرد به رئيس مجلس الإدارة او العضو المنتدب .

وقد جرى العرف على أن يتقاضى المراجع آدابه بعد انجاز عمله أى بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية . وعلى هذا فان آداب المراجعة تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحسابات السنة المالية التى قام بمراجعتها .

آداب وسلوك المهنة

عندما يبدأ المراجع مراجعة جديدة وكان هناك مراجع سابق لها فان آداب المهنة تقتضى عليه بأن يقوم بالاتصال به واستثذانه فى قبول العمل المعروض عليه وان يطلب اليه اهداى أى آراء تمن له بخصوص اسباب تركه هذه المراجعة . فمثلا قد يستقيل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الإدارة نظرا لوقوفه موقفا حازما فيما يختص بقرارات مجلس الإدارة التى لا يراها متمشية مع الصالح العام للشركة . او ان يطلب اليه موكله التلاعب فى الحسابات وانظها بمبالغ وهمية او تغطية هذا التلاعب الذى تم أو اهداى رايه بطريقة تتنافى مع الحقيقة . واذا نعرف المراجع الجديد هذه الاسباب فانها تغيد فى موقفه أزا قبول أو رفض طلبه المراجعة المعروضة عليه . وهذا المبدأ فى السلوك المهنى

يساعد على رفع قيمة المهنة امام افراد الجمهور ويدل على تعاسك اعضائها مما يصعب على الافراد او الشركات استخدام المراجع فى سبيل اغراضهم الخاصة .

وقد قامت نقابة المحاسبين والمراجعين بوضع دستورى المهنة اصدر بتاريخ ٤ اغسطس سنة ١٩٥٨ وحددت فى المادة السابعة عشر منه اعمالا تعتبر مخلة لآداب وسلوك المهنة وهى :

١- اذا زاول عمل المحاسبة او المراجعة فى جمهورية مصر العربية بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقا للقوانين المعمول بها .

٢- اذا منح المحاسب او المراجع عمولة او سمسة او حمة من اتعابه لشخص من افراد الجمهور نظير حصوله على عمليه او اكثر .

٣- اذا حاول الحصول على عمل من اعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالاعلان وارسال المنشورات وارسال الخطابات الخاصة او غير ذلك من الرسائل

٤- اذا لجأ أو تفاوض العملاء بطريقة مباشرة او غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر . الا انه من حق المحاسب ان يقبل خدمة من يطلب منه ذلك وعليه فى حالة ما اذا طلب منه ان يكون مراقبا لحسابات منشأة بدلا من زميل آخر ان يخطر هذا الزميل بذلك .

٥- اذا لجأ الى التأثير على موظفى او معاونى زميل له ليتركوا خدمه الزميل ويلتحقوا بخدمته ولكن يجوز له ان يلحق بخدمته من يلجأ اليه طالبا ذلك بعد اخطار الزميل الآخر بذلك .

- ٦- اذا لم يراع نى اتفاقيات مع العملاء تناسب اتعابه مع الجهد والوقت وحجم الاعمال بان قصر هذا التقدير على حصته من المنفعة التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب او المراجع .
- ٧- اذا سمح ان يقرن اسمه بتقديرات او تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تؤدى الى الاعتقاد بانه يشهد بصحة هذه التقديرات .
- ٨- اذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة جدية فيها دون ان يشير صراحة الى وجود هذه المصلحة .
- ٩- اذا لجأ الى منافسة زميل له فى الحصول على عمل بطريقة عرض اتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن اتعاب زميله دون سبب معقول .
- ١٠- اذا افشى اسرار شخصية او معلومات او بيانات خاصة بعملائه علم بها عن طريق ادائه عمله .

حقوق المراقب

- وردت حقوق المراقبين وواجباتهم فى المواد ٥٢ ، ٥٤ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ وتنطخص حقوق المراقبين فيما يلى :
- ١- الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة كما ان لهم الاطلاع على محاضر مجالس الادارة والجمعية العمومية وان يشرفوا على تنفيذ قانون الشركة النظامى وما يتطلبه قانون الشركات .
 - ٢- الحق فى الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والايضاحات مبين المديرين او غيرهم عن كل ما يساعدهم على القيام بعملهم .
 - ٣- جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من اوراق مالية او غيرها وان يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها .

٤- حق حضور الجمعية العمومية (المراجع او من ينوبه من مساعد يسه)
وان يتأكد من صحة الاجراءات التي اتبعت في الدعوة الى الاجتماع ،
وان يدلى في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة .

٥- له الحق في دعوة الجمعية العمومية للانعقاد وذلك في حالات
الاستعجال الا انه يجب ان يترتب المراجع في استعمال هذا الحق
ولا يستعمله الا في الحالات الخطيرة كما لو كانت ادارة المديـرين
سيئة ومعيبه او اذا كانوا متنافرين ومتشاجرين .

٦- له الحق في موافاته بصورة من الاخطارات او البيانات التي يرسلها
مجلس الادارة المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العمومية .

وفي هذا تنص المادة ٥٣ على " المراقب في كل وقت الحق في
الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب
البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لاداء مهمته .
وكذلك أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها . ويتعين على مجلس الادارة
ان يمكن المراقب من كل ما تقدم . وعلى المراقب في حالة الاحجام عن تمكينه
من استعمال الحقوق المنصوص عليها اثبات ذلك كتابة في تقرير الى مجلس
الادارة ويعرّف على الجمعية العمومية ان لم يتم مجلس الادارة بتسيير
مهمته .

مادة ٥٤ " على مجلس الادارة ان يوافي المراقب بصورة من الاخطارات
والبيانات التي يرسلها الى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية
العمومية . وعلى المراقب او من ينوبه من المحاسبين الذين اشتركوا
معه في اعمال المراجعة ان يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من الاجراءات

التي اتبعت في الدعوى للاجتماع وعليه ان يدلى في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ او بغير تحفظ او اعادتها الى مجلس الادارة . . .

اما فيما يختص بمراجعته للمؤسسات الفردية وشركات الاشخاص فحقوه مستمدة من خطاب التعيين ومن الاتفاق الذي تم بينه وبين اصحاب المؤسسة كما ان حقوه مستمدة من الاحكام العامة للقانون ومن القواعد العامة المتعارف عليها . فله حق الاطلاع على دفاتر ومستندات وفحص حسابات المؤسسة والاستفسار عن كافة الايضاحات التي يتطلبها وجود اصول وخصوم المؤسسة .

واجبات المراقب

- ١- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الاخطاء والتحقق من ان الحسابات الختامية تمثل الواقع وان الميزانية العمومية صحيحة .
- ٢- التحقق من قيم الاصول والخصوم وانه مطابق للاسس العامة المحاسبية .
- ٣- ان يقدم الاقتراحات التي تعين له والتي يراها صالحة لحسن سير الشركة .
- ٤- يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه اذا احسن اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المنشأة ووفقا لبرنامج المراجعة المعد اذ ليس من واجبه ان يقوم بمراجعة قيود كافة العمليات بالدفاتر (المادة الاولى من دستور مهنة المحاسبين والمراجعة) .

٥- تصور الميزانية ملخصاً جيوياً لمراكز الحسابات المتعلقة بالاصول والخصوم وحسابات الارباح والخسائر في تاريخ معين وواجب مراقب الحسابات هو التحقق من سلامة هذا التصوير (المادة الخامسة من نفس الدستور) .

٦- على مراقب الحسابات ان يتحقق من أن المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة عامة ، ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه ، ومنها ما يلي :

أ - تسجيل الاصول الثابتة بضمن التكلفة .

ب - استهلاك الاصول الثابتة التي تستلزم طبعها ذلك بالقدر المناسب .

ج - الطريقة العامة لتقويم الموجود السلعي هي اما التكلفة او بسعر السوق

ايهما اقل . ويجوز للمنشأة - لظروف خاصة - ان تتبع طريقة اخرى .

ويجب في جميع الحالات ان يبقى اساس التقويم ثابتاً مدة بعد اخرى .

د - تحديد قيمة الذممات مراعى فيها الخصومات الواجبة .

هـ - اجراء التسويات اللازمة بحيث تكون حسابات الايرادات والمصروفات

خاصة بالمدة الزمنية - موضوع المحاسبة - في نطاق قواعد علم المحاسبة .

و - اعتبار المشروع مستمراً عند تحديد الربح وتقويم الاصول والخصوم

- الا في الحالات الخاصة التي تستدعي غير ذلك كالتخارج والتصفية

وانضمام شريك وغير ذلك .

ز - اعداد الميزانية والحسابات على اساس ان قيمة النقد ، وهي وحدة

القياس في المحاسبة - ثابتة دوماً .

ح - عدم اخذ أى ربح لم يتحقق في الحساب ، مع تكوين المخصصات

الكافية لكل خسارة متظرة . كما يراعى بالنسبة للمنشآت التي تقوم

بأعمال طويلة الاجل ان تكون حصة المدة المالية في الارباح تقديرية

بنسبة ماتم من عمل مع ضرورة تكوين مخصص كاف للخسائر التي قد تنشأ

في المستقبل (المادة السابعة من نفس الدستور) .

٧- على المراقب ان يراعى سلامة التطبيق لنصوص القوانين والانظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع المراقبة . (المادة الخامسة عشر من نفس الدستور) .

٨- على المراقب او من يثبته من المحاسبين الذين اشتركوا معه فى افعال المراجعة ان يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الاجراءات التى اتبعت فى الاجتماع ويدلى برأيه فى كل ما يتعلق بعمله كمراقب الشركة وبوجه خاص فى الموافقة على الميزانية بتحفظ او بغير تحفظ او فى اعادتها الى مجلس الادارة (مادة ٥٤ فقرة ٢ من قانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤) .

٩- ان يتلو المراقب تقريره على الجمعيات العمومية ويجب ان يكون التقرير مشتملا على البيانات الآتية :

أ - ما اذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والايضاحات التى يسرى ضرورتها لاداء ما مورسته على وجه مرضى .

ب - ما اذا كان من رأيه ان الشركة تمسك بحسابات ثبت له انتظامها وفى حالة وجود ملحقات وافية عن نشاط هذه الفروع وبالنسبة للشركات الصناعية اذا كانت تمسك بحسابات تكاليف ثبت له انتظامها .

ج - ما اذا كانت الميزانية وحساب الارباع والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملحقات .

د - ما اذا كان من رأيه فى ضوء المعلومات والايضاحات التى قدمت اليه عن هذه الحسابات تتضمن كل مانص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباتها فيها وما اذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية وما اذا كان حساب الارباع والخسائر يعبر على الوجه

الصحيح عن ارباح الشركة او خسائرها عن السنة المالية المنتهية .

هـ - ما اذا كان الجرد قد عمل وفقا للاصول المرعية مع بيان ما جد من تعديل

في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة ان كان هناك تعديل .

و - ما اذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الادارة وفي الكشف

التصيلي متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة .

ز - ما اذا كانت قد وقعت خلال السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة

او لاحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة او في مركزها المالي مع

بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند اعداد الميزانية وذلك في حدود

المعلومات والايفاحات التي توافرت لديه (مادة ٥٤ قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤)

١٠ - واخيرا نصت المادة الحادية عشر من دستور المهنة على " يحكم مسؤولية

مراقب الحسابات في تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة في حدود

القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفي نطاق ظروف المنشأة بالاضافة

الى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ

هذه المهمة .

مسئولية المراقب

ان مسؤولية المراقبين اما ان تكون مدنية او جنائية فتكون مدنية في حالة

اهمالهم او خطئهم في المراقبة او عدم قيامهم اصلا بها (مادة ٥٤ فقرة ٤)

ويجوز ان يقاضيههم بسبب هذه المسؤولية الشركة والمساهمون والدائنون على

السوا ، واذا لم يعرف المراقب المسئول فترفع الدعوى على جميع المراقبين

حينئذ ويسألون عن الخطأ اليسير والجسيم اذا كانوا بأجزافان كانوا بخير اجر

وهذا نادر جدا فيسألون فقط عن الخطأ الجسيم وهم في ذلك كالوكلاء سوا بسوا .

ويسأل المراقب جنائيا عن الجرائم التي يرتكبها او يشترك في ارتكابها
ضد مصلحة الشركة ومثل ذلك تأمرهم مع المديرين على توزيع ارباح صورية
على المساهمين حتى لا يفضح امور الشركة .

ويعاقب المراقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على سنتين
وبغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه او باحدى هاتين
العقوبتين كل مراقب صادق على توزيع ارباح او فوائد على خلاف احكام
القانون . كما يعاقب بنفس العقوبة كل مراقب وكل مستخدم في مكتبه تعمد
وضع تقرير كاذب نتيجة مراجعته او اخفى عمدا وقائع جوهرية او اغفل
عمدا هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العمومية (مادة ١٠٣ فقرة
٤ ، ٥ من القانون ٢٦ لسنة ٥٤) .

المسؤوليات الجسيمة

واذا قام المراقب بمخالفات جسيمة في اداء واجبه سواء بالاتفاق مع
مجلس الادارة او بدون هذا الاتفاق فان للمساهمين الحائزين على ثلث
رأس المال على الاقل بالنسبة للبنوك او ربع رأس المال على الاقل بالنسبة
الى غيرها من الشركات المساهمة ان يطلبوا الى الدائرة التجارية بمحكمة
الاستئناف التي تقع في دائرتها مركز الشركة ان تأمر بالتفتيش على الشركة
في هذه المخالفات الجسيمة في اداء واجبه الذي يقره القانون او النظام
متى وجد من الاسباب ما يرجح وقوع هذه المخالفات ، ويجب ان يشتمل
الطلب على الادلة والاسباب الجدية بما يبرر اتخاذ الاجراءات وانهم لم
يتقدموا به لمجرد الاساءة او التشهير . وللمحكمة - بعد سماع اقوال الطالبين

وأعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والنيابة العمومية في جلسة سرية - أن تأمر بالتفتيش على أعمال الشركة ودفاترها وأن تتدب لهذا الغرض خبيرا أو أكثر على نفقة طالبى التفتيش - وإذا تبينت المحكمة أن مانسبه طالبو التفتيش غير صحيح جاز لها أن تأمر بنشر التقرير كله أو بعضه . وأن تبينت المحكمة صحة المخالفات أمرت باتخاذ التدابير العاجلة وبدعوة الجمعية العمومية على الفور . وللجمعية العمومية أن تقرر عزل أعضاء مجلس الإدارة أو المراقبين ورفع دعوى المسئولية عليهم . ويكون قرارها صحيحا متى وافق عليه الشركاء الحائزون لنصف رأس المال بعد أن يستبعد منه نصاب من ينظر في أمر عزله من أعضاء هذا المجلس . ولا يجوز إعادة انتخاب المعزولين أعضاء في مجلس الإدارة قبل انقضاء خمس سنوات من تاريخ اصدار القرار الخاص بعزلهم .

الإخلال بالأمانة المهنية

تنص المادة الثالثة عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بتاريخ ٤ أغسطس سنة ١٩٥٨ على :

يعتبر مراقب الحسابات مخلا بالأمانة المهنية :

١- إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها اثنا تأدية مهمته ولا غصص عنها الاوراق التى يشهد بصحتها اذا كان افصاحه عن هذه الحقيقة امرا ضروريا حتى لا تكون هذه الاوراق مضللة .

٢- اذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف او تمويه فى هذه الاوراق .

٣- أهمل اهمالا مهنيا فى خطوات فحصه او تقريره عن هذا الفحص

٤- اذا ابدى رأيا برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد الرأى ولم يشرالى ذلك فى تقريره .

٥- اذا وقع تقريراً برأيه عن حسابات شخص بمعرفته او بمعرفة مندوبيه تحت اشرافه وتوجيهه او بمعرفة زميله (او مندوبيه) المشترك معه في عملية المراقبة .

٦- اذا تغافل عن الحصول عن ايضاحات كان يمكنه الحصول عليها اثناء المراجعة وكان من شأنها ان تمكنه من اكتشاف خطأ او غش وقع في الحسابات .

٧- اذا لم يضمن في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه قواعد المحاسبة والمراجعة المتفق عليها والموصى بها .

الباب الثاني

المراجعة الميدانية

فى هذا الباب سنقوم بدراسة العمل الميدانى للمراجع بارتباطه بالمشروعات التى يتولى المراجع تحقيق اغراض المراجعة من خلالها • والمشروعات الاقتصادية والحكومية وأى مشروع يبنى على التعامل والمعاملات يتولد منه أحداث قد تخضع للخطأ ومن ثم يجب أن تخضع للمراجعة • والقانون وما يحويه من تنظيم تشريعى للمشروعات له علاقة بالمراجعة لأن من خلاله وتحقيقا لاغراضه ومتطلباته تتم عملية المراجعة للمشروعات المختلفة • وبقيام المراجع بعمله يتطلب الامر تنظيما لهذا العمل من حيث كيف يبدأ فيه وكيف يتمه والوقت المناسب للقيام به والانتها منه وهذا ما يجب ان يضعه المراجع فى اعتباره عند تخطيطه للعمل وعند تنفيذه المهمة المراجعة • ويصاحب المراجعة الخارجية معاونة من داخل المشروع من حيث توافر المقومات الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية والتى يتطلب من المراجع تقييما شاملا لهذه النظم حتى يتمكن من الاعتماد عليها عند ادائه للعمل • وعندما يتولى المراجع القيام بعمله يجمع الادلة والقرائن بصورة منطقية حتى يتمكن من الحكم على البيانات المتولدة من النظام المحاسبى والتى يبنى عليها تقريره النهائى •

الفصل الأول

المشروع والمراجعة

ان النظام الاقتصادى المصرى يتضمن نوعين رئيسيين من المشروعات :

١- مشروعات عامة (قطاع عام)

٢- مشروعات خاصة (قطاع خاص)

وكل نوع من هذين النوعين ينظمهما قانون، خاص من حيث الرقابة عليهما

من الخارج :

أولا - المشروعات العامة :

يقصد بالمشروعات العامة المنشآت ذات الصفة الحكومية او غير الحكومية فى حد ذاتها والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعة • والاموال المستغلة فى هذه المنشآت لها صفة العمومية وتملكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها • ويقوم الجهاز المركزى للمحاسبات بفحص الحساب الختامى وتقديم تقريره السنوى عنه • وتفيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة فى المنشآت التجارية او الصناعية • الا أن طريقة المراجعة واحدة فى كلتا الحالتين وبموجب قوانين يوليو ١٩٦١ الاشتراكية انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة الى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها • وقد ترتب على اصدار قانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٦٤ بشأن الجهاز المركزى للمحاسبات أن انتقلت مهمة الرقابة على شركات القطاع العام الى الجهاز المركزى حيث يراجع حسابات المؤسسات والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت • ولأن انتقال المراقبة من مراقبين للحسابات خاصين الى جهاز مركزى يقتضى فترة انتقال فان القانون نص على جواز تعيين مراقبين للحسابات

من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل الإدارات الخاصة بهذا الجهاز.

تطور قوانين الرقابة على المشروعات العامة

بعد ور قوانين يوليو الاشتراكية سنة ١٩٦١ فقد اشرت بطريق مباشر في موقف مراقب الحسابات تجاه تعيينه في الشركات المساهمة . ويرجع هذا التغيير في تعيين المراجع بالنسبة لبعض من الشركات المساهمة من وقت انشاء المؤسسة الاقتصادية في سنة ١٩٥٧ ، فالشركات التي للدولة فيها ٢٥٪ أو أكثر يكون تعيين مراقب الحسابات عن طريق قرار جمهوري بعد تقديم ثلاثة اسما يختارهم مجلس الإدارة ويصدر قرار جمهوري بتعيين واحد منهم أما في حالات تعيين مراقبان فيجب ان يرشح مجلس الإدارة ستة اسما . كما ان هذه الشركات تخضع لديوان المحاسبة اذ على مراقب الحسابات ان يوفى ديوان المحاسبة بصورة من تقريره على الميزانية قبل اجتماع الجمعية العمومية بستين يوما على الاقل ويلزم ديوان المحاسبة ان يوافي مجلس الإدارة والمساهمين بملاحظاته على هذا التقرير قبل الجمعية العمومية بثلاثين يوما على الاقل ، واستمرت هذا الصورة بالنسبة لشركات القطاع العام حتى صدر القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ في ٢ نوفمبر سنة ١٩٦١ ، ويتلخص هذا القانون في انشاء إدارات لمراقبة الحسابات لشركات القطاع وتتبع هذه الإدارات المؤسسات النوعية .

وفيما يلي القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ بتنظيم مراقبة حسابات المؤسسات العامة والشركات التي تساهم فيها .

مادة ١ - يسرى هذا القانون على المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادى التى يكون من أغراضها انشاء وتأسيس شركات مساهمة ، أو الاكتتاب فيها .

ويطبق النظام الوارد فى هذا القانون على الشركات العامة التى تساهم فيها هذه المؤسسات بنصيب قدره ٢٥ ٪ فأكثر .

مادة ٢ - تنشأ بكل مؤسسة من المؤسسات المشار اليها فى المادة السابقة ادارة تختص بمراقبة حسابات الشركة وفحص مراكزها المالية وميزانيتها الختامية وابداء الملاحظات بشأن سلامة نظامها المحاسبى وصحة دفاترها ، وسلامة اثبات وتوجيه العمليات فيها بما يتفق مع الاصول المحاسبية السليمة فـسـى تحقيق النتائج المالية .

مادة ٣ - يرفع مدير هذه الادارة نتائج الاعمال المشار اليها فى المادة ٢ الى رئيس مجلس ادارة المؤسسة المختصة . تمهيدا لعرضها على مجلس الادارة ، قبل اعتمادها من رئيس الجمهورية .

مادة ٤ - يكون لمجالس ادارة هذه المؤسسات فى صلاتها بالشركات المشار اليها فى المادة الاولى سلطات واختصاصات الجمعية العمومية فى الشركات المساهمة فى شأن تعيين مراقبى حساباتها المدرجين فى السجل المشار اليه فى المادة ٨ .

مادة ٥ - يضع مجلس ادارة المؤسسة لائحة نظام العمل فى الادارة المذكورة وترتيب الوظائف والدرجات فى حدود القواعد المقررة فى القرار الجمهورى رقم ١٥٢٨ لسنة ١٩٦١ باصدار لائحة نظام موظفى وعمال المؤسسات العامة . ويصدر بهذه اللائحة قرار جمهورى .

مادة ٦ - يجرى مجلس إدارة المؤسسة تقدير احتياجات الشركات التي تشرف عليها المؤسسة من مراقبي الحسابات ومساعد بهم ويجرى تعيينهم طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القرار الجمهوري المشار إليه في المادة السابقة .

ويجوز لمجلس الإدارة تعيين مراقبي الحسابات في غير أدنى الدرجات ومراعاة الخدمة السابقة والخبرة الخاصة للمعينين في هذه الإدارة .

مادة ٧ - لمجلس الإدارة ان يمنح بدلات طبيعة عمل ومكافآت تشجيعية لمن يبذل نشاطاً ظاهراً في المهام الموكولة اليهم . وذلك مع مراعاة الاحكام التي تتضمنها نظام موظفي وعامل المؤسسات العامة المشار اليها .

مادة ٨ - يصدر ربتعيين مراقبي الحسابات قرار جمهوري وتسجل اسماؤهم بعد صدور القرار في سجل خاص ، ولا يجوز نقلهم من وظائف الى ادارات أخرى داخل المؤسسة الا بموافقتهم كما لا يجوز تعيينهم في الشركات التي تشرف عليها المؤسسة الا بعد مضي ثلاث سنوات على الاقل على ترك خدمة المؤسسة .

مادة ٩ - لا يجوز لمراقبي الحسابات ومساعد بهم المعينين بهذه الإدارة ان يجمعوا بين وظائفهم في المؤسسة وبين أى عمل آخر ، كما لا يجوز لهم مباشرة اعمال او اداء خدمات للتغير بأجر او بغير أجر .

مادة ١٠ - على مراقبي الحسابات مراعاة أصول المهنة والالتزام بواجباتها وآدابها ، وفي حالة مخالفتها تسرى في شأنهم - فضلا عن القوانين الخاصة في هذا الشأن - العقوبات التأديبية التي تضعها لائحة نظام وموظفي وعامل المؤسسات العامة المشار اليها . والاحكام التي تتضمنها اللائحة المنصوص عليها في المادة ٥ ولا يحول ذلك دون اتخاذ الاجراءات الجنائية او المطالبة بالتعويض المدني عند الاقتضا .

مادة ١١ - تحل الادارات المشار اليها فى المادة ٢ محل مكاتب مراقبى الحسابات المنصوص عليها فى القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه وذلك فيما يتصل بمراقبة حسابات شركات المساهمة التى تسرى عليها احكام هذا القانون .

مادة ١٢ - يستمر مراقبو حسابات الشركات الخاصة لأحكام هذا القانون فى عملهم حتى انتهاء السنة المالية الحالية لهذه الشركات وعرض تقاريرهم على الجمعيات العمومية .

وظاهر من القانون السابق أن تعيين مراقب الحسابات يأتى من مجلس ادارة المؤسسة فكان الادارة تتبع المؤسسة وليست فى وضع المراقبة والاشراف عليها وانما الخضوع لادارة المؤسسة ومجلسها الذى يتكون من بعض رؤساء الشركات التى تقوم ادارة مراقبة الحسابات بمراقبة حساباتها وتصرفات اعضاؤها مجلس الادارة وهذا ما يعيب هذا التكوين لادارة مراقبى الحسابات وهناك اقتراحين للتغلب على هذا العيب .

أ - ان تكون ادارة مراقبة الحسابات تتبع الوزير المختص والمشرف على المؤسسات النوعية وبذلك تكون هذه الادارة على مستوى الوزير .

أو

ب - أن تتبع هذه الادارة المجلس الاعلى للمؤسسات .

وحتى تتلافى العيوب صدر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ .

القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ (٢٥ يوليو ١٩٦٥) .

ترتب على اصدار قانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ بشأن الجهاز المركزى للمسابات ان انتقل همه الرقابة على شركات القطاع العام الى هذا الجهاز

المركزي وأصبحت مهمته مراجعة حسابات المؤسسات والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت . ولذلك صدر القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٦٥ بشأن تنظيم مراقبة حساباتها لأن انتقال المراجعة من مراقبين للحسابات خاصين الى جهاز مركزي يقتضى فترة انتقال نصت عليها المادة ١٣ من هذا القانون على انه يجوز تعيين مراقبين للحسابات بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل الادارات الخاصة بهذا الجهاز . ويحدد رئيس الجهاز المركزي مقاما . ويبلغ هؤلاء المراقبين تقاريرهم الى مجلس الأمة ومدير الادارة العامة المختص بالجهاز المركزي للمحاسبات والى المؤسسة ورئيس مجلس ادارتها ورئيس مجلس ادارة الوحدة ومدير عام مصلحة الشركات .

ويتطلب القانون انشاء ادارة تختص بمراقبة الحسابات في المؤسسة او الهيئة العامة على ان تختص بمراجعة حساباتها وحسابات الشركات والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لها وما يترتب على ذلك من فحص ميزانياتها ومراكزها المالية وحساباتها الختامية وكذلك ابداء أى ملاحظات بشأن نظامها المحاسبي وسلامة ودقة التسجيل الدفترى وتوجيه العمليات بما يتفق مع الاصول المحاسبية السليمة في تحقيق النتائج المالية .

ولهذه الادارة ان تتحقق مما يلي :

أولا - بيان ما اذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والانظمة على وجوب اثباته فيها وما اذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للوحدة في نهاية المدة وما اذا

كانت حسابات النتيجة تعبر عن النتيجة بوجه صحيح وفقا لقواعد المحاسبة .

ثانيا - الاشراف على الجرد واعتماده والتأكد منه ومن تقويم الاصول طبقا للاجراءات السليمة وان تشير في تقريرها لكل تغيير يطرأ على اساس وطرق تقويم وجود الاصول .

ثالثا - التأكد من أن كل الالتزامات والمسئوليات والخسائر المختلفة قد أخذت في الحسابان في صورة مخصصات او غيرها مع بيان أى احتياطات لم تظهرها الميزانية .

رابعا - ايضاح المخالفات لاحكام القوانين والنظم التى وقعت فى خضلال السنة المالية على وجه يؤثر على نشاط الوحدة او على مركزها المالى او على ارباحها مع بيان ما يكون قد اتخذ فى شأن ذلك وما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند اعداد الميزانية .

(مادة ٢ من القانون)

كما حدد القانون التزام الادارات بالعمل وفق تخطيط وبرامج محددة معتمدة من الجهاز المركزى للمحاسبات .

(مادة ٤)

ومنع القانون مديري ادارات المراقبة ونوابهم ومراقبي الحسابات بها من الجمع بين وظائفهم وای عمل آخر ومنعهم من مباشرة اعمال اداء خدمات للغير بأجر او بدون اجر .

(مادة ٩)

يقتضى القانون من مديري واعضاء الادارات مراعاة اصول المهنة

والالتزام بواجباته وعلى الأخص :

١- الكشف عن الوقائع التي يعلمون بها اثناء تأدية مهمتهم والتي لا تنمض عنها الحسابات والتقارير التي يشهدون بصحتها وذلك متى كان الكشف عن هذه الوقائع امرا لازما لكي تعبر هذه الحسابات والتقارير عن الواقع .
وكذلك الكشف عما علموه من تحريف او تمويه في هذه الحسابات والتقارير او أية وقائع من شأنها ان تؤثر على حقيقة المركز المالي او حقيقة الارباح او الخسائر عن الوحدة موضع المراجعة .

٢- مراعاة الاوضاع المهنية في الفحص والتقارير عنه والحصول على الايضاحات التي من شأنها ان تمكنهم من الكشف عن الخطأ او الغش .

(مادة ١٠)

من الناحية التأديبية فان رئيس الجهاز المركزي للحسابات هو الذي يرفع الدعوى التأديبية على الاعضاء الفنيين بالادارات عند اخلاصهم بواجباتهم المهنية .

(مادة ١١)

وقد صدرت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ بقرار جمهوري رقم ٢٤٠٥ لسنة ١٩٦٦ في ٢٥ يونيو ١٩٦٦ حيث نظمت لائحة نظام العمل . ففي الباب الاول نظم تشكيل الادارة وفي الباب الثاني نظام العمل بالادارة وفي الباب الثالث اجراءات تأديب العاملين الفنيين بالادارة .

أولاً: تشكيل الإدارة

يحدد رئيس الجهاز المركزى للحسابات المؤسسات العامة او الهيئات العامة التى ينشأ بكل منها ادارة لمراقبة حساباتهم وحسابات الشركات التابعة لها .

وتشكل كل ادارة من مراقبة عامة او اكثر حسب عدد الوحدات التى تمارس نشاطها بالنسبة لها .

ويشترط فيمن يعين فى وظائف مديرو الادارات ونوابهم ومراقبو الحسابات أن يكونوا من بين الحاصلين على درجة البكالوريوس من اجدى كليات التجارة بجامعة مصر العربية او ما يعادلها وأن يكونوا من احدى الفئتين التاليتين :

أ - المزاولون فعلا لمهنة المحاسبة والمراجعة فى تاريخ العمل بقانون ٤٤ لسنة ١٩٦٥ ولهم الحق فى اعتماد ميزانيات الشركات المساهمة وفقا لاحكام القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ فى شأن مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة منذ مدة لا تقل عن سبع سنوات بالنسبة لمدير الادارة ونائبيه وأربع سنوات بالنسبة لمراقب الحسابات .

ب - الذين امضوا فى احدى الوظائف المنصوص عليها فى المادة ١٠ من القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ مدة لا تقل عن خمس عشرة سنة بعد حصوله على المؤهل الجامعى بالنسبة لمدير الادارة او نائبيه او اثنى عشر سنة بالنسبة لمراقب الحسابات .

أما المراجع الاول والمراجع فيشترط ان يكون حاصلًا على درجة البكالوريوس فى التجارة وان يكون مقيدا بسجل المحاسبين والمراجعين

ومزاولا للمهنة فى تاريخ مدور القانون بجدول " ب " لمدة لا تقل عن خمس سنوات او سنتين على التوالى او يكون قد امضى فى احدى الوظائف المنصوص عليها فى المادة ١٠ من قانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٥١ مدة لا تقل عن ثمانية سنوات او خمس سنوات من تاريخ الحصول على المؤهل الجامعى بالنسبة للمراجع الاول والمراجع على التوالى .

اما المراجع المساعد فيكون من بين الحاصلين على بكالوريوس التجارة ومقيدا بسجل المحاسبين والمراجعين بجدول " ب " او يكون قد امضى فى احدى الوظائف المنصوص عليها فى مادة ١٠ من قانون ١٢٢ لسنة ١٩٥١ مدة لا تقل عن ثلاث سنوات من تاريخ الحصول على المؤهل الجامعى .

اما المراجع تحت التمرين فيشترط ان يكون حاصلا على بكالوريوس التجارة .

ثانيا : نظام العمل بالادارة

نظم هذا الباب العمل بادارة مراقبة الحسابات من نواحى تنظيم وتنسيق العمل ووضع برامج المراجع وخطة العمل . والعمل الذى يجب ان يقوم به المراجعين فى اثناء تاديه وظيفتهم والحقوق المستمدة من اعمالهم وواجباتهم .

١- تنظيم العمل وبرامج المراجعة .

يختص مدير الادارة بتنظيم العمل بها كما يقوم بتنسيق الاعمال بين المراقبات المختلفة ويكون مسئولا عن حسن سير العمل بها ومتابعة اعمالها

وأعمال أعضائها ومعاونته نائبه ويحل محله أثناء غيابه .

وخلال الثلاثة شهور الأولى من السنة المالية يعد مدير الإدارة بالاشتراك مع نائبه ومراقبي الحسابات بالإدارة خطة وبرامج العمل ويشرف على تنفيذها ويتطلب الأمر اعتماد خطة العمل من الجهاز المركزي للمحاسبات ويعتبر عدم الرد من الجهاز على البرامج المرسلة إليه خلال شهرين من تاريخ إرسالها موافقة ضمنية عليها وذلك دون الإخلال بحق الجهاز في تعديلها خلال فترة التنفيذ حسبما تقتضيه الأحوال .

وقد راعى القرار التنفيذي ما يلي عند إعداد برامج المراجعة :

- ١- أخذ طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدات محل المراجعة في الاعتبار
- ٢- عدد العاملين في تنفيذ هذه البرامج على مختلف مستوياتهم .
- ٣- الأعمال التي ستوكل للعاملين خلال فترة التنفيذ .
- وتكون مسئولية متابعة العمل وإقعة على مراقبي الحسابات الذي يضع تفاصيل برامج المراجعة والعمل وملاحظة سلامة تنفيذ معاونيه لها .
- ٤- أن تكون تفصيلية بحيث تؤدي إلى سهولة تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها .

وفي قيامهم بالمراجعة حدد الواجبات الأساسية التالية :

- ١- التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية للوحدة .
- ٢- التأكد من سلامة توجيه العمليات المحاسبية والقيود بالدفاتر وعدم الالتزام بالمراجعة المستندية والدفترية وحدها . بل يجب التحقق من سلامة

- التصرفات ذاتها ومن اتباع النظم والقواعد العامة .
 - ٣- التثبت من وجود الاصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها وانها سجلت بالتكلفة وانه يجرى استهلاكها بالقدر المناسب .
 - ٤- التحقق من صحة الايرادات والمصروفات .
 - ٥- التحقق من الالتزامات وجديتها .
 - ٦- الاشتراك في عمليات جرد الخزائن والمخازن واجرا' جرد مفاجئ' جزئى او كلى على ان يشار الى نتائج الجرد في تقارير المراجعة .
 - ٧- اعتماد مدير الادارة للاقرارات الضريبية وسائر الاقرارات التى تقدم الى الجهات الحكومية وتستلزم مثل هذا الاجرا' .
- وفى سبيل تنفيذ هذه الواجبات فان لاعضا' الادارات الفنية الحق فى الاطلاع على جميع السجلات المحاسبية للوحدات محل المراجعة وسائر حساباتها ومستنداتها واية محاضرا او تقارير او اقرارات يرون ان اعمال المراجعة تستلزم الاطلاع عليها ولهم ان يطلبوا البيانات والايجابات اللازمة لاستفساراتهم .

التقرير السنوى

يعد مراقب الحسابات المختص تقريراً سنوياً عن كل وحدة من الوحدات الخاصة لمراجعتة يضمنه الملاحظات التى اسفرت عنها المراجعة وما اتخذ بشأنها وما اذا كان قد حصل على الايضاحات والبيانات التى رأى ضرورة الحصول عليها وما اذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز للوحدة وعن حقيقة ارباحها وخسائرها فى نهاية العام .

كذلك يجب ان يتضمن التقرير طريقة الجرد والتقييم التى اتبعتها
الوحدة ومدى التحقق من سلامتها وموافقتها للاجراءات التى اعتمدتها
الادارة والاصول المرعية .

ويشير فى التقرير الى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقييم
او الجرد وأثر ذلك على نتائج الحسابات .

ويعد هذا التقرير خلال شهر من تاريخ الانتهاء من فحص الميزانية
او الحساب الختامى ويجب ان لا يتأخر التقرير السنوى عن اربعة اشهر
من تاريخ انتهاء السنة المالية للوحدة محل المراجعة .

التقرير الدورى

تعد ادارة مراقبة الحسابات تقارير ربع سنوية عن نتائج اعمال المراجعة
التى تمت خلال الفترة وتبلغ الى الجهاز المركزى للمحاسبات خلال شهر
من تاريخ انتهاء كل فترة ويجب ان توضح هذه التقارير مدى تنفيذ
البرامج التى وضعت للمراجعة والملاحظات الهامة التى اسفرت
عنها وما اتبع بشأنها .

ويرفع مدير ادارة المراقبة التقارير الدورية والسنوية مع ملاحظاته
الى الجهاز المركزى للمحاسبات والى رئيس مجلس ادارة المؤسسة او
الشركة او الهيئة او الوحدة محل المراجعة والى الجهات المشرفة
عليها كما تبلغ صورة منها مرفقة بها ما يبدىه الجهاز المركزى للمحاسبات
من ملاحظات عليها خلال شهر من تاريخ موافاته الى مجلس الشعب .

وعلاوة على المراجعة التي حددت سابقا فان العادة ٢١ من القرار
تطلبت من ادارة مراقبة الحسابات بمراجعة واعتماد البيانات اللازمة
لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم كفاية الاداء للشركات والوحدات محل
مراجعة الادارة وذلك طبقا لما تحدده الادارة المركزية لمتابعة
تنفيذ الخطة وتقييم الاداء بالجهاز المركزى للمحاسبات.

ثانيا - مشروعات خاصة

هى مراجعة المنشآت التى تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات اموال او شركات اشخاص او مشروعات فردية او جمعيات او نوادى او حسابات شركات .

وسميت المراجعة خاصة لأن الذى يملك رأس المال عدد محدود من الافراد يتراوح بين عدد كبير كما فى الشركات المساهمة او فرد واحد كالمؤسسات الفردية . وتختلف علاقة المراجع باصحاب هذه المنشآت تبعا لنوع المنشأة : فمراجعة شركات الاموال جبرية يحتملها قانون الشركات ويعتبر المراجع وكيلًا عن مجموع المساهمين (مادة ٥٤ قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤) . اما مراجعة شركات الاشخاص او المؤسسات الفردية فهى مراجعة اختيارية متروك لاصحاب رأس المال امر الاستعانة بمراجع خارجى او عدم الاستعانة به . واذ استعان اصحاب رأس المال الخاص بمراجع خارجى فيجب ان يكون الاتفاق كتابيا يحدد فيه نوع المهمة الموكولة الى المراجع سواء كانت كلية او جزئية .

وتقسم المراجعة لهذه المشروعات الخاصة من حيث الالتزام القانونى الى :

- ١- مراجعة يتطلبها القانون .
- ٢- مراجعة لا يلزم القانون بها .

مراجعة يتطلبها القانون

ألزم القانون عددا كبيرا من المنشآت بمراجعة حساباتهم وأهم هذه المنشآت فى هذا المجال هو الشركات المساهمة . والشركة المساهمة لها

طبيعة خاصة من حيث ادارتها ، فادارة ومراقبة الشركة المساهمة ممنوحة الى اعضاء مجلس الادارة الا انه كان لابد من وجود وسيلة ليطمئن المساهمون على اساس ان الحسابات المقدمة لهم من مجلس الادارة صحيحة وتمثل المركز السليم للشركة وأن المديرين لم يستغلوا سلطتهم ومركزهم في التلاعب بأموال الشركة او في استعمال هذه الاموال لكسبهم الشخصي ولن يستطيع كل مساهم أن يطمئن من هذه الجهة لأن معرفته بهذه الامور قد تكون قليلة أو معدومة . وحتى لو كان للمساهم داية كبيرة بهذه الامور فلن يكون عمليا اعطاء حق التفتيش والسؤال لكل مساهم نظرا لكثرة عددهم . ولهذا اصبح من الضروري للمساهمين ان يعينوا مراقبا او اكثر ذو خبرة بمراجعة الحسابات لكي يفعل نيابة عنهم في مراقبة الشركة وادارتها . على ان يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات او اكثر من الاشخاص الطبيعيين تعينه الجمعية العمومية وتقدر أتعابه ٠٠٠ (مادة ٥١) وتطبق هذه المادة ايضا على شركات التوصية بالأسهم .

٢- مراجعة لا يلزم بها القانون

لا يلزم القانون مراجعة بعض المنشآت مثل المؤسسات الفردية وشركات الاشخاص (شركة تضامن او شركة توصية بسيطة) غير ان قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمعدل بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ يتطلب اعتماد حسابات هذه المنشآت ووثائقها ومستنداتها بواسطة محاسب او محاسب تحت التمرين او مساعد فتنص المادة ٤٨ على الآتى :

يجب أن يكون الافراد والوثائق والمستندات المؤيدة له معتمدة من محاسب مقيد يأخذ جداول السجل العام للمحاسبين والمراجعين وأن تكون جميعها مستندة الى السجلات والمستندات التي يلزم المعول مسكها والتي تعين بقرار من وزير المالية والاقتصاد وذلك اذا زاد رأس ماله عن ألف جنيه وكان يستخدم عشرة عمال فأكثر او اذا جاوز مائة ربحه السنوى آخر ربط نهائى او حسب اقراره الاخير ايها أكبر .

ولا يفهم من نص هذه المادة وجوب تعيين مراجع لمراجعة الحسابات مراجعة مستندية والتحقق من الاصول واكتشاف الاخطاء ان هذه هي مهمة المراجع كما سبق وبيننا ، وانما تنص المادة على اعتماد الحسابات بواسطة محاسب . وهناك فرق بين وظيفة المحاسب ووظيفة المراجع . فالمحاسب فى هذا المجال سيقوم بتقييد العمليات وتصنيفها وجمعها وربطها واستخراج الحسابات الختامية بغض النظر عن مراجعة العمليات التي قامت بها المنشأة او عدم مراجعتها لها . واعتماد المحاسب للحسابات فى هذا المجال لن يفهم منه انه قام بجانب عمله كمحاسب بمهنة المراجعة لان المراجعة تبدأ من حيث انتهى المحاسب واقراره للحسابات والمستندات معناه فى الواقع انه قام بتقييد العمليات التي قدمت له وانه قام بمهمة المحاسب . ومن الناحية العملية نجد ان مصلحة الضرائب لا تعترف بامضاء المحاسب على الحسابات بانه قام بالمراجعة ونجدها فى معظم الاحيان ترفض حسابات المنشأة ومستنداتها وتقدر ارباحها جزافيا .

وما ينطبق على المؤسسات الفردية ينطبق على شركات الأشخاص .

شركات الأشخاص

ليس هناك التزام قانوني بتعيين مراجع للحسابات لشركات الأشخاص
إلا أن العادة جرت على تعيين مراجع للحسابات لهذا النوع من
المنشآت لاعتماد حسابات الشركة وتسوية حقوق الشركاء طبقا لعقود
الشركة . ولمراجعة حسابات شركة الأشخاص فوائد عملية كبيرة منها :

١- أطمئنان الشركاء على صحة الحسابات إذ أنه بناء على تحديد
الربح أو الخسارة تحديدا صحيحا تعتبر هذه النتيجة أساسا صحيحا
لتسوية انصبة الشركاء .

في حالة وجود شركاء موصين (ولا يشتركون في الإدارة حسب ما يتطلبه
القانون) أو شركاء متضامنون لا يقومون بإدارة الشركة . فإن وجود المراجع
مدعاة لأطمئنان هؤلاء الشركاء على رشد الإدارة وعلى صحة نتيجة
أعمال الشركة وحقيقة مركزها المالي .

٢- الحسابات المراجعة تكون أساسا سليما لتحديد حقوق الشركاء
وخصوصا عند دخول شريك أو انفصال شريك أو وفاة شريك .

المؤسسات الفردية

بالرغم من عدم التزام القانون بمراجعة حسابات الأفراد إلا أن المراجعة
في هذه الحالة تغيد صاحب رأس المال في اكتشاف الأخطاء أو التلاعب
في الحسابات مما يترتب عليه لو لم تكشف ، ضياع مصالح صاحب رأس المال
فضلا عن أن الحسابات التي تقدم لمصلحة الضرائب والتي لم يراجعها
مراجع خارجي معرضة للرفض ومن ثم يقدر الربح تقديرا جزافيا يكون فيه ضرر
لصاحب رأس المال .

التوقيت الزمني للمراجعة

تتطلب عملية المراجعة فحص جميع العمليات المعقدة بالدفاتر وهذا ما يسمى بالمراجعة الكلية ، او قد تراجع بعض العمليات اى مراجعة جزئية ، والمراجعة الجزئية لا يمكن تسميتها بمراجعة ، لان المراجعة يجب ان تكون شاملة . فالمراجع لن يستطيع ابداً رؤية المهني الا اذا راجع السجلات مراجعة شاملة وفي معظم المنشآت تكون العمليات كثيرة العدد وتتطلب وقتاً طويلاً لمراجعتها مما يجعل مراقب الحسابات يعتمد على الرقابة ، وبعد ان يقوم باختباره لهذا النظام يستطيع ان يقرر ما اذا كان يستطيع الاعتماد عليه وبالتالي يترك المراجعة الشكلية ويوجه الاهتمام الى المراجعة من حيث الاسس العامة اى يقوم بمراجعة اختبارية وليس مراجعة شاملة .

وفي كل الاحوال فان طريقة المراجعة من حيث التوقيت تنقسم الى :

أ - مراجعة مستمرة ب - مراجعة نهائية

أولاً: المراجعة المستمرة

والمراجعة المستمرة هي المراجعة التي يكون فيها المراجع ومساعديه مشغولون بصورة مستمرة في مراجعة الحسابات على مدار السنة او فترات محددة في خلال السنة المالية على ان يقوم المراجع في النهاية بمراجعة اخيرة للقوائم المالية بعد اقفال الدفاتر والحسابات . ويجب ان تتم المراجعة المستمرة ببرنامج محدد ومنظم وان ينفذ بالبرنامج بواسطة المراجع او مندوبه على ان يؤشر في البرنامج على الذي اتته وبذلك

يمكن معرفة ماتم من عمل اشء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.

ولهذه الطريقة فى المراجعة مزاياها وعيوبها ، ويمكن تلخيص مزاياها فى الآتى :

- ١- يمكن للمراجع ان يقوم بمراجعة اكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت على مدار السنة وللتبع المستمر للعمل داخل المشروع.
- ٢- ان تقييد العمليات تراجع فور الانتهاء منها وبذلك يمكن تصحيح الاخطاء المكتشفة بصورة سريعة ، كما يمكن اكتشاف التلاعب قبل ان يستغل نفس الحالة الاخيرة لن يتاح للشخص التلاعب ان يستولى على مبالغ كبيرة لان امره سيكتشف بسرعة لو أجلت المراجعة الى نهاية العام.
- ٣- انه يمكن الانتهاء من المراجعة الاخيرة فى فترة قصيرة وبذلك تقدم الحسابات الختامية المعتمدة بعد انتهاء السنة المالية بوقت قصير.
- ٤- كثرة تردد المراجع على المنشأة له اثره على انتظام العمل وانجازها بدون تأخير.
- ٥- تعرف المراجع على تفاصيل اوجه نشاط المنشأة ونواحيها الفنية بسبب تدد المراجع واجراء المناقشات المستمرة بينه وبين القائمين بالعمل .
- ٦- الاثر النفسى على موظفى المنشأة بسبب تردد المراجع المستمر فى فترات غير معروفة لهم مما يقلل من فرص ارتكاب الغش والاطا .
- ٧- انتظام العمل بالنسبة لعمال المراجع انهم يستطيعون ان يوزع وقتهم ووقت مساعديه على المنشآت المختلفة التى يقوم بمراجعتها طوال السنة وهذه ميزة كبيرة للمراجع ان المراجعة المستمرة توفر عليه وعلى مساعديه الضغط الكبير الذى يلزم المراجعة النهائية ، ان انه فى الحالة

الآخيرة عليه ان يقوم بانجاز العمل فى فترة قصيرة بين نهاية السنة المالية وتقدير الحسابات الختامية المعتمدة .

وبالمراجعة المستمرة يستطيع المراجع ان يوزع العمل على مدار السنة وان يكون هناك موسم يكثر فيه العمل وموسم لا يكون فيه أى عمل .

ورغم هذه المزايا للمراجعة المستمرة الى ان لها عيوبها :

١- هناك احتمال لتغيير الارقام بصورة عديدة او غير متعمدة بعد ان ينتهى المراجع من مراجعته وقد لا يتبين المراجع هذه التغييرات لانه لا يعود الى مراجعة ما اتته من عمل .

٢- عدم المراجعة بصورة متواصلة حتى النهاية له ضرره بسبب انقطاع العمل عند مرحلة معينة ثم مواصلته بعد فترة اخرى مما يؤدى الى السهو من جانب المراجع فى التتبع الكامل للعمليات التى تركت بدون اتمام عند انتهاء اخر زيادة للمشروع .

٣- قد تؤدى المراجعة المستمرة الى ارتباك العمل فى المنشأة نظرا لوجود المراجع فى اوقات غير مناسبة كما ان المراجعة لو تمت فى اوقات منتظمة ومعروفة يضيع الغرض منها من ناحية تأثيرها النفسى .

٤- قد يؤدى كثرة تردد مساعدى المراجع على المنشأة اثنا المراجعة المستمرة الى نشأة صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل او ينجس عنها احراج المراجع فى حالة اكتشافه للخطأ او العكس .

وهذه العيوب من الممكن تلافيها وتقليل الاخطأ الناشئة عنها . فمثلا
توضع قاعدة بعدم التغيير فى الارقام بعد ان ينتهى المراجع من مراجعته
واذا لزم التغيير فيجب اجراؤه بقيد فى اليومية العامة . اما التغيير العمدى
لسوء النية فيصعب وضع قاعدة ضده . الا انه لو قام المراجع بوضع اشاره
خاصة عند مراجعته الارقام لكى يتبين ما اذا كانت هى الارقام التى سبق
ان غيرت او ان ارقاما اخرى طرأ عليها التغيير وهذه التأشيرات يجب
ان يحتفظ بسريتها الا انه قد يخشى من تلاعب حاذق يستطيع ان يقلد هذه
التأشيرات . ولكى يحتاط المراجع ضد تغيير المجاميع او الارصدة يسجل
هذه المجاميع او الارصدة فى مذكراته او يحتفظ بنسخة من الكشف المقدمه
له بهذه المجاميع والارصدة وهذا الاجراء ضرورى بالنسبة لارصدة الحسابات
الاسمية وحسابات النقدية والحسابات الخارجية الشخصية .

ومن المستحسن عدم مراجعة الترحيلات من دفاتر اليومية الى دفتر
الاستاذ العام الا فى نهاية المدة حتى يمكن اكتشاف الخطأ أو الغش ، وانما
يقوم بمراجعة مستندية لعمليات النقدية وجمع الدفاتر المساعدة ومراجعة
دفاتر استاذ العملاء والموردين .

ثانياً: المراجعة النهائية

وهى المراجعة التى تبدأ بعد ان تمت ادارة الحسابات تقييد وترحيل
العمليات واستخراج الحسابات الختامية . وتتم المراجعة بطريقة متواصلة
فيقوم المراجع ومساعدوه باختبار العمليات وفحصها والتحقق من الميزانية

العمومية وحساب الارباح والخسائر للتأكد من صحتها ووضع تقريره عن نتيجة الفحص الذى قام به .

ومن وجهة نظر المراجع فان هذه الطريقة فى المراجعة اسلم طريقة وتتبع عادة اذا كانت عملية من وجهة نظر المراجع وفى حالة استطاعته فى ان يوفق فى توزيع وقته ووقت مندوبيه . ونجد ان هذه الطريقة تتبع فى المنشآت الصغيرة الا انه فى المنشآت الكبيرة نظرا لكثرة العمليات وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات يصعب اجرا' مراجعة نهائية لتعذرها من الناحية العملية حيث ان عامل الوقت ضيق والتأخير وارد فى تقديم التقارير المالية ولن يستغاد استغادة فعالة من هذه التقارير نظرا لطول المدة بين انتهاء السنة المالية وتقديمها . وفى الشركات المساهمة تحضر الادارة على دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للاجتماع فى اقرب وقت بعد نهاية السنة المالية لعرض نتائج اعمالها واعتمادها والموافقة عليها .

وأحسن طريقة للمراجعة هى ان تعمل مراجعة جزئية اثناء السنة بواسطة مراجع وان يقوم مراجع آخر بعملية المراجعة النهائية الا ان هذه الطريقة تتطلب تكلفة اكبر . ومن الناحية العملية قد نجد هذا منفذا فى بعض المشروعات الكبيرة التى يوجد فى تنظيمها ادارة للمراجعة الداخلية تتكون من موظفين تابعين للمنشأة تنصب اعمالهم على مراجعة التفاصيل التى يقوم بتقييدها موظفو ادارة الحسابات . ويحقق هذا

النظام ركنا هاما في الرقابة الداخلية • ويستطيع المراجع اذا تحقق من فاعلية ادارة المراجعة الداخلية ان يعتمد على مراجعتها للعمليات الروتينية وان يوجه جل همه الى المراجعة من حيث مستوياتها واسسها •

الفرق بين المراجعة والفحص الخاص

سيق اذ بينا باسهاب اغراض المراجعة الا انه بجانب قيام المراجع بمراجعة حسابات ومستندات وتقارير المنشأة قد يطلب منه فحص حسابات المنشأة لغرض معين • وفي حالة تكون مهمة المراجع محدودة بالعمل الموكول اليه بحثه • ويعتبر في هذه الحالة فاحصا للحسابات وليس مراجعا لها • فالفحص الخاص يختلف عن المراجعة في انه لايجرى التحقق من ان الميزانية العمومية للمنشأة تمثل الواقع وان الارباح او الخسائر صحيحة وانما لغرض الحصول على معلومات ذات صفة خاصة يطلبها العميل او في حالة الغش او التزوير ومسدى هذا الغش •

والفحص الخاص قد يكون لأحد الاغراض الآتية :

١- لحساب فرد او شركة بقصد شراء منشأة قائمة ويهدف الفحص هنا الى معرفة اتجاه الارباح الحقيقية وتقدير قيمة الاصول والخصوم التي ستتقل وشهرة المحل ان وجدت •

٢- فحص حسابات شركة اشخاص لحساب شريك جديد او لغرض انفصال شريك وذلك بقصد اعادة تقويم الاصول وتقدير قيمة حقوق الشريك المنفصل او المبلغ الذي سيدفعه الشريك الجديد نظير الشهيرة وتحديد نسب الارباح .

٣- فحص الميزانية العمومية والحسابات الختامية نيابة عن بنك سيقوم باقراض منشأة قرضا لتمويل عملياتها ومشروعاتها .

٤- فحص الحسابات والميزانية العمومية والحسابات الختامية لحساب فرد او هيئة تريد الاستثمار في منشأة فردية او شركة اشخاص او شركة أموال .

٥- فحص الحسابات لغرض تقويم السهم وتقدير قيمتها الحقيقية .

٦- فحص الدفاتر والمستندات والحسابات لحساب منشأة بقصد اكتشاف غش او تزوير مثبتة فيه او حصل فعلا .

٧- فحص نظام الحسابات وسير العمل بقصد وضع نظام جديد او تعديل نظام قائم لكي يحقق مزايا المراقبة الداخلية او لغرض ادخال الآلات المحاسبية . وفحص نظام التكاليف بقصد وضعه على اساس علمي سليم .

٨- فحص الميزانية العمومية بقصد معرفة المركز المالي للمنشأة ومصدر تمثيل صافي الاصول باصول حقيقية .

٩- فحص ضريبي بقصد التأكد من صحة وانتظام الحسابات وتحديد الضريبة المستحقة .

١٠- فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بواسطة خبير لاعطاء رأيه المهني امام القضاء للفصل في النزاع القائم .

يتضح مما سبق بعض الأغراض الخاصة التي قد يتطلب من المراجع فحص الحسابات لغرض التحقق منها . وعندما يطلب منه الفحص لأغراض خاصة فمن المستحسن أن يطلب من عميله تعليمات مكتوبة عن مدى فحصه والفترة التي تغطيها عملية الفحص والغرض الذي من أجله طلب إليه الفحص والعمل الذي يتم عند الفحص ليس في كثرة العمل المطلوب عند المراجعة . إلا أن لكل حالة ظروفها الخاصة . ويجب على المراجع أن يضع في ذهنه دائما الغرض من الفحص . وما يسهل عمل المراجع عند الفحص وجود حسابات ختامية سبق أن روجعت وميزانية عمومية سليمة . وبما أن المراجع قد استشير في هذه الحالة كخبير فإن عليه أن يقرر مدى امتداد عملية الفحص والتقارير الذي سيكتبه في هذا الشأن وأن يضع أمامه أن رأيه سيعتمد عليه عميله في تكوين قراره كما أنه سيطلب منه الشهادة في حالة اكتشافه للفساد أو للتزوير ولهذا فإن أوراق المراجعة مهمة في هذا الشأن .

الفصل الثاني البدء في مراجعة جديدة .

عندما يبدأ المراجع في مراجعة جديدة تكون معرفته بالمنشأة معدومة او قليلة وحتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة يتحتم عليه ان يجمع الادلة الكافية التي تمكنه من اداء عمله على اتم وجهه . وكما سبق ان ذكرنا فان آداب المهنة تقضى بان يرسل المراجع الى من سبقه في مراجعة المنشأة ليستأن منه في قيامه بالمراجعة وقبل ان يبدأ في عملية المراجعة ومشاكلها عليه ان يقوم بمحاولات استطلاعية ليكون فكرة عن طريقة العمل بالمنشأة من حيث الناحية الفنية والسجلات ونظام المراقبة الداخلية .

قبل ان يبدأ المراجع في فحص سجلات ودفاتر عميله ، عليه ان يقوم بجولة استطلاعية لمصانع ومكاتب المنشأة . وتتيح هذه الجولة للمراجع ان يتفهم طريقة سير العمل في المصنع ، فيتبع العملية الصناعية والانتاج ويزور مخازن المنشأة ليرى طرق المحافظة على المخزون من حيث التسهيلات في استلام وتخزين وصرف المواد وهذه تساعد المراجع فيما بعد عند تقييم نظام المراقبة الداخلية المتبع وفحصه لسجلات المخازن . كما ان الجولة تمكنه من مقابلة المسؤولين في المصنع والذي سيقابل اسماؤهم عند فحصه للخريطة الوظيفية للمنشأة وعند مراجعته المستندات . وعند ما يقوم المراجع بزيارة المكاتب فانه سيتعرف على اماكن وجود السجلات المختلفة وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفي بينهم . ولن يقصر المراجع زيارته للمصنع او المكتب عند بدء المراجعة وانما يحتاج لهذه الزيارات في خلال عملية المراجعة لكي يتبع تطبيق نظام المراقبة الداخلية ، والاجراءات المحاسبية

ومناقشة المسئولين عن المصنع وعن المكتب • فالمراجع الذى يقصر عمله على المراجعة المكتبية لن يستفيد كثيرا ولن يتوصل الى ادلة ونتائج اذ بذلك يقوم بعملية آلية للمراجعة ذات نطاق ضيق •

الاطلاع على السجلات

قبل ان يبدأ المراجع عملية المراجعة المستندية والتحقق وتحليل العمليات والحسابات ، عليه ان يطلع على السجلات لان هذا الاطلاع سيعطيه صورة مختصرة عن سياسات وخطط اصحاب المنشأة ومدى ربيتها وبذلك يتمكن ، عندما يسير فى عملية المراجعة ، من ان يقرر ما اذا كانت العمليات التى تعكسها الحسابات قد اعتمدت من المسئولين ونفذت حسب توجيهات اصحابها او من يخطونهم • وعلاوة على ذلك فان هذا الاطلاع المبدئى يفيد المراجع عندما يقوم بتفسير الحسابات والتقارير ، اذ ان المراجع الذى على معرفة تامة بتاريخ المنشأة ومشاكلها وبواجبات ومسئوليات موظفيها المسئولين بطبيعة نوع السجلات المحاسبية واجراءاتها • فانه يكون مستعدا للقيام بمراجعته فى كل خطوة من خطواتها بثقة وغهم تام ، فاذا لم يحصل على هذا المعلومات وبدأ فى عملية التحقق من الاصول وتحليل العمليات فانه يقوم بعملية آلية روتينية لاتوصله الى النتيجة الصحيحة •

وعند بدء المراجع مراجعته يطلب من المسئولين شهادة بالسجلات الدفترية والتنظيمية التى تحتفظ بها ويحفظ هذه الشهادة فى ملف المراجعة الدائم ويشمل لفظ السجلات ما يلى :

١- سجلات غير مالية مثل :

أ - القانون النظامي والعقد الابتدائي للشركة المساهمة .

ب - عقد شركة الاشخاص .

ج - دفاتر محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العمومية .

د - الاقرارات الضريبية عن السنوات الماضية .

هـ - التقارير المالية عن السنوات السابقة .

و - العقود مع العملاء والموردين .

ز - القيود مع الموظفين والعمال وأي اتفاقات تخصهم .

س - القيود الحكومية التي تص المنشأة .

ي - ملفات المراسلات .

٢- المجموعة الدفترية : دفاتر اليومية - دفاتر الاستاذ الشخصية -

دفتر الاستاذ العام - دفتر الاستاذ الخاص .

١- الاطلاع على السجلات التنظيمية (غير المالية) .

أ - القانون النظامي والعقد الابتدائي للشركة .

عند اول مراجعة لشركة مساهمة يتحتم على المراجع ان يطلع على القانون

النظامي والعقد الابتدائي للشركة وان يكتب مذكرات عنها ليحتفظ بها في

اوراق المراجعة . والنقط التالية امثلة للمعلومات التي يستقيها من هذه

المستندات :

١- اسم الشركة

٢- تاريخ تكوين الشركة

٣- غرض الشركة

٤- مركز الشركة الرئيسي

٥- اسما اعضاء مجلس الادارة ومنازلهم

ويعتبر القانون النظامي والعقد الابتدائي للشركة المستندين الرئيسيين المكونين للشخصية المعنوية للشركة . وعلى هذا فهما مستندين رئيسيين لاستقراء المعلومات عن الشركة وتاريخها . فمثلا اسم الشركة الصحيح هو الذي يجب ان يذكر في تقارير المراجع ومراسلاته واي تحريف في الاسم سيعطى فكرة عن عدم دقة المراجع ، ان ان شهرة المراجع مستمدة من دقته واي خطأ قديدا وبسيطا حتى في اسم الشركة يعطى فكرة سيئة عن المراجع .

ويتضمن العقد الابتدائي للشركة معلومات عن ادارة الشركة ورأس مالها وتكوينه والحدود الموضوعية على الافتراض وزيادة رأس المال واجراءات الجمعية العمومية ومجلس الادارة وكل هذا يكون جانبا هاما من التنظيم الداخلي للشركة . والنقط التالية ذات اهمية للمراجع :

- ١- اجتماعات الجمعية العمومية وتنظيمها ومكانها .
- ٢- طريقة انتخاب اعضاء مجلس الادارة وتاريخ الانتخاب والشروط الواجب توافرها فيهم .
- ٣- القيود الموضوعية - اذا كان هناك قيود - على اعضاء مجلس الادارة : مثل منع توزيع ارباح اذا كان رأس المال العامل او سحب السيولة اقل من المستوى الموضوع ، عدم رهن ممتلكات الشركة بدون الرجوع الى الجمعية العمومية وحدود سلطتهم في هذا .
- ٤- اجراءات الرقابة على الادارة : مثل الحدود الموضوعية على حسابات البنوك ، حق اعضاء الشيكات وسحب الايداعات ، حدود الاقتراض سواء من البنوك او باصدار سندات .

ويلخص المراجع المعلومات والبيانات ذات الأهمية والمستقاة من القانون النظامي والعقد الابتدائي ليحفظها بملف المراجعة الدائم حتى يستطيع الرجوع إليها في أي وقت . وإذا تعذر عمل ملخصات نظرا لطول هذه المستندات يستطيع ان يحصل على صورة فوتوغرافية لهذه المستندات . ويجب ان يكون المراجع متيقظا لأي تعديلات توافق عليها الجمعية العمومية في بنود هذه المستندات وان يضم هذه التعديلات الى الملف الدائم للمراجعة .

ب - اتفاقات الشركاء :

عند مراجعة شركة اشخاص ، يجب على المراجع ان يطلع على عقد الشركة ويفحصه واتفاق الشركاء يمثل عقدا ملزما بينهما في السير بادارة المنشأة وتشمل المعلومات المستقاة من عقد الشركة والتي يجب ان تضم الى اوراق المراجعة ما يلي :

- ١ - اسم وعنوان الشركة .
- ٢ - اسما وعناوين الشركاء والفرقة بين المتضامين والموصين (ان وجد)
- ٣ - المبالغ التي استثمرها كل شريك وطبيعة هذه المبالغ وتاريخ استثمارها
- ٤ - نسب توزيع الأرباح والخسائر .
- ٥ - مكافآت ومرتبات الشركاء .
- ٦ - مسحوبات الشركاء والقيود عليها - ان وجدت .
- ٧ - الفوائد على رأس المال وعلى المسحوبات .
- ٨ - واجبات ومسئوليات واختصاصات كل شريك .

٩- بوالص التأمين على حياة الشركة .

١٠- انفاق الشركة فيما يختص بحل الشركة وتوزيع الاصول .

وتعمل هذه المستخرجات من عقد الشركة عند بدء المراجعة وتوضع في الملف الدائم ، واذا انفق الشركة على تغيير في عقد الشركة فان على المراجع ان يضم هذا التغيير الى الملف الدائم .
ج - دفاتر محاضر الاجتماعات :

يعتبر دفتر (دفاتر) محاضر الاجتماعات سجلا قانونيا لاثبات القرارات التي اتخذها مجلس الادارة في اجتماعاته ، والجمعية العمومية فـي اجتماعاتها . ويتضمن دفتر محاضر مجلس الادارة عادة سجلا عن قراراته فيها يختص بالمعاملات الهامة والعقود المبرمة مثل فتح حساب بالبنك تحديد مرتبات الموظفين ، اعلان ارباح موزعة ، توزيع الاختصاصات على الموظفين . الخ وفي الشركات الكبيرة قد ينقسم مجلس الادارة فيما بينه الى لجان تختص كل لجنة بنواحى معينة من نشاط المنشأة فلجنة الانتاج ولجنة الموظفين ولجنة التمويل والاستثمار . الخ . ومحاضر هذه اللجان في مثل أهمية محاضر اجتماعات مجلس الادارة .

ومن المهم للمراجع عند البدء في مراجعة شركة مساهمة ان يستعرض كل محاضر مجلس الادارة والجمعية العمومية وذلك لجمع معلومات عن الشركة وتاريخها ، كما يأخذ مختصرات عن هذه المحاضر في المسائل التي تهتم والتي لازالت مفتوحة ليضمها الى الملف الدائم للمراجعة . ويحصل المراجع من سكرتير الشركة على جميع المحاضر الخاصة بمجلس الادارة ولجان مجلس الادارة والجمعية العمومية سوا عن الاجتماعات العادية والاجتماعات غير

العادية • وتعد بعض الشركات صورة من هذه المحاضر لاعطائها للمراجع وعليه في هذه الحالة ان يقارنها بالمحاضر الاصلية • ويتحقق المراجع في هذه المحاضر من :

- ١- تاريخ الاجتماع وقانونيته من حيث اكتمال العدد القانوني •
 - ٢- ان يعمل مختصرا للقرارات التي لها تأثير على مالية الشركة وتشغيلها وعملياتها الانتاجية او التي قد تؤثر على خطة المراجعة • وعند كتابته لهذه المذكرات يجب ان يكون واضحا في التعبير ومركزا للقرار بدون تعصيل •
- والامثلة التالية تعطينا فكرة عن العمليات التي تتطلب قرار من مجلس الادارة :

- ١- عند التحقق من النقدية لدى البنك •
- أ - فتح او اقفال حساب لدى البنك •
- ب - التوقيع على الشيكات •
- ج - الحصول على قرض من البنك (اعتماد مستندي - سحب على المكشوف .. الخ)
- ٢- عند مراجعة الحسابات المدينة •
- أ - حدود الائتمان
- ب - اعدام الديون الكبيرة •
- ٣- عند مراجعة المخزون السلعي •
- أ - رهن البضاعة لضمان القروض •
- ب - وقف انتاج نوع معين من السلع او وقف خط انتاج •
- ٤- عند مراجعة الاستثمارات •
- أ - شراء او بيع او استبدال الاستثمارات •
- ب - ايداع الاستثمارات سواء لدى البنك او خزانة الشركة •
- ج - رهن الاستثمارات للحصول على قرض •

٥- التحقق من الاصول الثابتة .

أ - شراء اراضى ، مبانى ، آلات وطريقة الشراء سوا بالشراء الفعلى او بالتشييد والحد الاقصى للتكاليف .

ب - اعادة تقويم الاصول .

ج - رهن الاصول لضمان قرض .

٦- التحقق من الاصول غير الملموسة .

أ - تكاليف الحصول على اصل غير ملموس مثل الماركات المسجلة ، حق

الاختراع وهل يجعل المصرف ايراديا او رأسماليا .

ب - شراء مؤسسة قائمة وتحديد قيمة شهرة المحل .

ج - استهلاك الاصول غير الملموسة ، السياسة التى تتبع فى سبيل

الاستهلاك .

٧- اعلان توزيع الارباح من سلطة مجلس الادارة وموافقة الجمعية

العمومية .

٨- الاقتراض طويل الاجل باصدار سندات بقرار من الجمعية العمومية

وتنفيذ من مجلس الادارة .

٩- عقود الشراء الكبيرة ومواعيد التسليم يوافق عليها مجلس الادارة .

١٠- زيادة رأس المال ، التغيير فى القيمة الاسمية للسهم ، تقسيم

الاسهم ، كل هذه قرارات من مجلس الادارة تعتمد ها الجمعية العمومية .

١١- المرتبات والمكافآت والعقود امثلة من العمليات التى تتطلب قرارات

من مجلس الادارة .

١٢- التغيير فى النظم المحاسبية ، وفى طرق المحاسبة مثل ادخال

التكاليف النمطية ، وتغيير السنة المالية .

د - الاقرارات الضريبية عن السنوات السابقة :

تعطى هذه الاقرارات للمراجع فكرة عن الخدمات الضريبية التي يطلبها عميله منه كما انها تساعد على معرفة الربط الضريبي على العميل ومداه وهل هناك مطالبات لم تسو بعد ، وهل هناك مطالبات مستقبلة .

هـ - التقارير المالية عن الاعوام السابقة .

ان دراسة الميزانية العمومية والحسابات الختامية عن السنوات السابقة او عن الفترات السابقة (سواء شهرية او ربع سنوية) لهى طريقة مناسبة لاعطاء المراجع فكرة عامة عن التاريخ المالى ومشاكل المنشأة . واذا كانت هذه التقارير قد راجعها مراجع من قبل فانها غيدة فى دراسته للمسائل التى تحتاج الى عناية خاصة .

و - العقود مع العملاء والموردين :

ان المعلومات المستقاة من دراسة ملفات العقود تساعد المراجع عند تحققه من الحسابات الشخصية وعند تحليلها . ويستعرض المراجع ملفات العقود المفتوحة ويحتفظ بملخصات لهذه العقود التى ستساعده فى تكوين فكرة عن الموقف المالى للمنشأة وعن نتائجها . وفيما يلى نموذج للعقود قد يقابلها المراجع .

١- عقود حكومية ، او عقود مع عملاء لصنع منتج معين .

٢- عقود مع مقاولين من الباطن ، او مع موردين لتوريد مواد أو سلع فى تواريخ معينة .

٣- عقود الايجار .

٤- عقود مع الموظفين المسئولين عن مكافآت تشجيعية ، عمولات بوالص تأمين . . الخ .

وانذا كانت العقود طويلة وتحتوى على اصطلاحات فنية ، فان المراجع يعتمد على الملخصات المعتمدة التى يقدمها المسئولون بالمنشأة ومن المستحسن ان يحصل المراجع على صورة من هذه العقود للاحتفاظ بها فى ملفه الدائم . الا ان ضم صورة من العقد الى الملف الدائم لا يحقق الغرض من الحصول عليه وهو التغم الواضح لشروط العقد ، وانما عليه ان يستعين بالفنيين فى شرح ما خفى عليه من هذه العقود . وعند اعداده الملخصات عن العقود فان اهتمامه يجب ان يوجه الى :

- ١- العنوان الصحيح للعقد .
- ٢- اسما' وعناوين اطراف العقد .
- ٣- تاريخ ومدة العقد .
- ٤- شروط الغاء العقد .
- ٥- جهات فض النزاع حول العقد .
- ٦- التعديلات فى الاسعار عند تغيير مستويات الاسعار .
- ٧- الشروط الجزائية فى العقد .

وهذه النقط ليس كل ما يوجه اليها المراجع اهتمامه ، فان ظروف كل عقد تختلف . والشروط التى يضمنها عقد تختلف عن تلك التى يتضمنها عقد آخر .
ى - ملفات المراسلات .

قد تحتوى ملفات المراسلات على معلومات ذات اهمية للمراجع الا انه يجب ان لا يضيع المراجع وقته فى هذه الملفات بحثا وراء معلومات لا تعيده ولكنه قد يرجع الى هذه الملفات اذا احتاج الى استعماله كمرجع عند استعراضه للمحاضر وملفات العقود وقد تشير هذه الى وجود مراسلات وفى هذه الحالة يطلب من عميله ان يهـى له الحصول على نسخ من هـذه المراسلات .

السجلات المالية

هذه السجلات المالية هي التي سيقوم المراجع بمراجعتها بالاستعانة بالمعلومات والايضاحات التي حصل عليها وكذلك الادلة المختلفة .

واستعراض السجلات المالية يتيح للمراجع اخذ فكرة مبدئية عن :

أ - النظام المتبع في التقييد .

ب - دقة السجلات وكمايتها .

ج - كفاية نظام الحفظ في المنشأة .

د - العمليات الاساسية التي تقوم بها المنشأة .

هـ - العمليات الفرعية التي تقوم بها المنشأة وفحص قيود اليومية ذات الطبيعة الخاصة .

نظام المراقبة الداخلية

يطلب المراجع عند بدء مراجعته تقريراً مفصلاً عن نظام المراقبة الداخلية ويكون هذا التقرير معتمداً من المسؤولين في المنشأة . والتقرير هو نقطة البداية للمراجع لكي يدرس نظام المراقبة الداخلية ، ويقرر ما اذا امكنه الاعتماد عليه او غير ذلك . ومهمة المراجع ليس دراسة التقرير المكتوب وانما متابعة ما اذا كان نظام المراقبة الداخلية مطبقاً فعلاً . ومن وجهة نظر المراجع لا يعتمد على وجود لوائح ونظم للمراقبة الداخلية بدون ان تكون هذه النظم مطبقة فعلاً ومعمول بها . وسنشرح فيما بعد المقصود بنظام المراقبة الداخلية .

ومتى كون المراجع فكرة مبدئية عن المنشأة وذلك عن طريق زيارة منشأتها وممانعها ودراسة السجلات المالية وغير المالية ودراسة نظام المراقبة الداخلية يستطيع المراجع ان يصمم برنامجاً للمراجعة .

برنامج المراجعة

من الواضح ان المراجع لا يستطيع بمفرده ان يقوم بمهمة مراجعة منشأة سواء كانت متوسطة او صغيرة وانما عليه ان يستعين بموظفى مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه . ولكى يتمكن موظفوا المكتب من القيام بمهمة المراجعة ولكى يتمكن المراجع من مراقبة تنفيذهم لخطة المراجعة يجب ان يكون هناك برنامجا للعمل وهو ما يسمى ببرنامج المراجعة . ويعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للعمل فيتضمن سير العمل اللازم بطريقة مرتبة تظهر العلاقة بين كل اجراء سيتبع والذي يليه ، من مراجعة مستندية وتحقق للاصول وللخصوم مع الزمن المقدر لكل عملية . وعند ما تتم كل خطوة فى برنامج المراجعة يقوم المراجع او مساعديه بالتوقيع امام العمل الذى تم مع ذكر الزمن الفعلى الذى تمت فيه العملية . ويعتبر برنامج المراجعة اداة نافعة للتخطيط والرقابة . وبما ان طرق المحاسبة تختلف من منشأة لاخرى ومن صناعة لاخرى كذلك تختلف مشاكل كل منها فى طبيعتها وتتراوح احجامها ، كما ان نظم الرقابة الداخلية ومداهما تتراوح بين منشأة لاخرى فان كل هذه العوامل يجب ان يأخذها المراجع فى الحسبان عند تصميم برنامج للمراجعة . وقد يسأل المراجع بالقيام بفحص كامل للسجلات والدفاتر تمهيدا للتحقق من التقارير المالية او قد يسأل القيام بفحص جزئى كالتحقق من سلامة نظام النقدية وتقييدها او حسابات الاموال الثابتة او اى جانب من البيانات المحاسبية ، وهذا يجب ان يظهر نطاق العمل المطلوب فى برنامج المراجعة حتى لا يضيع مساعدى المراجع وقتهم فى تفاصيل غير مطلوبة .

أغراض برنامج المراجعة

١- يعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للمراجعة . فالمراجعة لا يقوم بها شخص واحد وإنما أكثر وقد يتبادلون العمل ولذلك لابد ان يكون خط سير العمل واضحا لهم . وإذا كان البرنامج مصمما بطريقة كاملة فانه يحوى تفاصيل كاملة وواضحة بحيث يمكنه ان يعطى جانبا من العمل لمساعديه الذين يباشرون العمل كما هو واضح فى برنامج المراجعة وعندما ينتهى المساعد من عمله فانه يقدم أوراق المراجعة الى رئيسه الذى يستطيع ان يتبين منه العمل الذى تم ويوافق عليه او يطلب منه مراجعة اضافية ، وفى العادة فان مساعدى المراجع يكونون ذوى خبرة قليلة وعلى هذا يجب ان يكون البرنامج مفصلا فى صورة تعليمات لتظهر للمساعد غير المتمرن ما هو مطلوب منه عمله . فمثلا لا يجب ان يجوز البرنامج " راجع دفتر المقبوضات " لان هذا يعتبر تعبييرا عاما وإنما يجب ان يظهر المراجع الخطوات التفصيلية لهذا العمل مثل " اجمع رأسيا وأفقيا دفتر المقبوضات عن شهر ديسمبر وراجع الترحيلات لدفتر الاستاذ العام " . وهذه التعليمات واضحة محددة ومنها يعرف المساعد عمله ومتى ينتهى .

٢- يعتبر برنامج المراجعة سجلا للعمل المنتهى فى خلال عملية المراجعة ويساعد هذا على :

أ - ان يستطلع المراجع العمل الذى تم .

ب - دليل على مدى امتداد عملية المراجعة .

ج - شهادة عن العمل الذى قام به المراجع ومساعديه وإذا احتاج فى أى وقت الى هذه الشهادة .

ويعتبر برنامج المراجعة من اهم المستندات فى اوراق المراجعة من حيث انه يظهر مدى العمل الذى تم ومن الذى اتهم وتوقعات الذين قاموا بالعمل .

٣- يعتبر برنامجا للتخطيط والرقابة يستطيع من خلاله المراجع ان يتتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التى امضيت فى كل عملية وعدد الساعات التى امضاها كل مراجع حسب درجته .

ووضع برنامج للمراجعة لا يفل يد المراجع ويجعل مراجعته روتينية ،

فبرنامج المراجعة يجب ان لا يقيد المراجع او مندوبه وانما ينير لهم الطريق فى المراجعة . ويجب ان يشجع المراجع مساعديه فى ان لا ينظروا الى برنامج المراجعة نظرة روتينية جامدة متقيدين به فى كل خطوة يتبعونها وانما يعتبرونه مرشدا لهم يعملون فى حدوده واذا احتاج الامر الى فحص اضافى فعليهم القيام به وان يقترحوا التعديلات المناسبة التى يمكن ان خالها عليه .

نموذج لبرنامج المراجعة

لا يمكن وضع نموذج نمطى لبرنامج المراجعة لتطبيقه على كافة المنشآت نظرا لاختلاف طبيعة كل منشأة وتباين سجلاتها وتعدد أنظمة المحاسبة المتبعة . ولن نضع هنا خطة كاملة لبرنامج المراجعة وانما سنظهر الخطوات التى تتبع فى مراجعة بعض العمليات .

ومن المستحسن ان يكون برنامج المراجعة فى كشوفات مقسمة الى

الخانات الآتية :

٢- تجدد الشيكات التي ارسلت للتحصيل ولم تحصل بعد بمطابقة دفتر

النقدية مع كشف حساب البنك .

٣- استفسر عن مفردات تحتاج الى تسوية .

ب- احصل على تأكيد من البنك بالرصيد في تاريخ التسوية .

(شهادة بالرصيد) .

ج- احصل على كشف حساب من البنك مباشرة وراجعه مع :

١- الايداعات التي ارسلت الى البنك .

٢- مبالغ الشيكات التي حررتها المنشأة .

٣- راجع ارصدة الخزنة والبنك مع ارصدة حسابات النقدية بدفتر الاستاذ

العام .

أ - اجمع دفتر النقدية (افقيا ورأسيا لجميع الخانات وتحقق من المجموع

الافقى) .

ب - راجع الترحيلات الى دفتر الاستاذ العام - ودفاتر الاستاذ الشخصية .

ج - راجع جمع رصيد النقدية .

د - راجع المدفوعات على المستندات .

هـ - راجع المقبوضات على المستندات (الاستعانة بصور الايصالات ودفتر

الايداعات لدى البنك) .

و - استفسر عن العمليات التي لاستندات لها .

ز - افحص الخصم النقدي .

ثانيا : مراجعة الأجور والمرتبات

أ - اختبر قوائم الاجور من ناحية الاعتماد .

ب - راجع قوائم الاجور بطريقة الاختبار (شهر او شهرين) كالآتى :

- ١- راجع الاسماء مع ملفات العمال والموظفين .
 - ٢- راجع الاجور والمرتبات مع العقود .
 - ٣- راجع جمع الاجور والمرتبات .
 - ٤- راجع الاستقطاعات والمستولين عن استقطاع المبالغ .
 - ٥- راجع الزمن مع بطاقات العمال .
 - ٦- راجع الايصالات مع قوائم الاجور والمرتبات .
 - ٧- راجع عمليات جمع قوائم الاجور والمرتبات .
 - ٨- راجع مجموع الاجور والمرتبات مع الشيكات المحررة لصرف الاجور والمرتبات .
- ج - قم بتفتيش مفاجئ في يوم صرف الاجور وتحقق من العمال والموظفين الذين يصرف لهم الاجور والمرتبات .

ثالثاً: الحسابات المدينة وعمليات المبيعات

- ١- أحصل على كشف تفصيلي بالحسابات المدينة (وثاويريخها ان امكن)
قارن الارصدة مع دفاتر استاذ المبيعات ، اجمع ، وراجع الكشف —
حساب اجمالي المدينين .
- ٢- احصل على تأكيدات من العملاء بالارصدة .
أ - ارسل الى العملاء طالبا تأكيد ارصدة حساباتهم .
ب - احصل على ايضاح واف عن أى تأكيد مختلف عن الرصيد الدفترى .
ج - افحص الحسابات التي لم يصل عنها تأكيد .
- ٣- راجع الديون من حيث امكان تحصيلها .
أ - راجع الحسابات مع مديري الائتمان او اى موظف مسئول مع الاهتمام
بالارصدة الكبيرة والحسابات المستحقة لمدة طويلة .

- ب - تحقق من ان مخصص الديون المشكوك فيها كاف .
- ج - استفسر من الحسابات التي اعدت ومن الذي اعتمد اعدادها .
- ٤ - راجع الصفحة الحسابية للحسابات .
 - أ - دفتر النقدية .
 - ب - دفتر المبيعات .
 - ج - دفتر مردودات المبيعات .
 - د - دفتر اوراق القبض .
 - هـ - اليومية العامة .
- ٥ - مراجعة عمليات المبيعات (فترة اختبار ٣ أشهر) .
 - أ - راجع صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات .
 - ب - اجمع دفتر يومية المبيعات .
 - ج - راجع الترحيلات الى دفتر الاستاذ العام .
 - د - اجمع وراجع ترصيد حساب المبيعات .
 - هـ - استفسر عن أى عمليات غير عادية فى حساب المبيعات .
- ٦ - تحقق من ان دفتر يومية المبيعات لم يترك بدون اقفال بعد انتهاء السنة المالية بمقارنة تواريخ الفواتير عن المدة الاخيرة مع تواريخ التقييد الدفترى .
- ٧ - اعد اراء قيود لازمة لتصحيح .

سجل ملاحظات المراجعة

عند ما يبدأ المراجع عملية المراجعة ويستمر فيها ، ستقابل ملاحظات وايضاحات واخطاء ، ولن يتوقف المراجع عند اكتشافه لكل خطأ او عند كل سؤال يحتاج الى اجابة ليصحح الخطأ او يستوفى الاستفسار لان هذا الاجراء يمنع من وقوع الكثير من الأخطاء . كل ملاحظات وايضاح او خطأ يكشفه لتصحيحه .

كما ان المراجع ومساعديه هم الذين يقومون بالعمل كل فى نطاق العمل المخصص له وسيكون غير عمليا قيام كل منهم منفردا بالاستفسار او بطلب تصحيح الخطأ . وللتغلب على هذا يخصص دفتر ملاحظات المراجعة لاثبات الملاحظات فى صورة واضحة واسلوب مفهوم ، ومفصلة تفصيليا تاما من حيث العملية ومستنداتها ومكان وجودها فى الدفتر المخصص وموضوعها وعند تجميع عدد من الملاحظات والاطأ يتقدم المراجع الى الاشخاص المسئولين طالبا منهم استيفاء هذه الملاحظات وتقديم الادلة عنها ، كما يتقدم بكشف بتصحيح الاطأ التى اكتشفها .

وقد يعثر المراجع فى اثناء مراجعته على بيانات سيحتاج اليها عند التحقق من الاصول والخصوم وهذه من المستحسن ان يدونها فى دفتر الملاحظات .

ومن الامثلة التى قد تظهر فى دفتر الملاحظات ما يلى :

- ١- مجاميع الحسابات التى راجعها لو كان يقوم بمراجعة مستمرة وانقطع عن المراجعة فترة من الوقت .
- ٢- نقط الضعف - ان وجدت - فى نظام المراقبة الداخلية .
- ٣- المستندات الناقصة او غير المستوفاة .
- ٤- الاطأ التى يكتشفها المراجع اثناء عملية المراجعة وكيفية تصحيحها
- ٥- المسائل المعلقة التى لم تنته المناقشة فيها بعد الى نتيجة مرضية للمراجع .
- ٦- المسائل التى يريد مساعد المراجع عرضها على رئيسه .
- ٧- التحفظات التى يرى المراجع وجوب اثباتها فى تقريره عن الميزانية العمومية .

الملف الدائم للمراجعة

يحتاج المراجع ان يكون تحت يده في مكتبه معلومات عن المنشأة التي يراجعها حتى يستطيع ان يناقش عميله لو كانت المقابلة في مكتبه او يرجع اليها في أى وقت يحتاج الى معرفة معلومات عن المنشأة . ولهذا يخصص ملف دائم للمنشأة يحفظ في مكتب المراجع ، ويحوى هذا السجل المعلومات والبيانات والمستندات الهامة التي يحتاج اليها باستمرار ، والتي يحددها اذا طرأ عليها تغيير . وبجانب الملف الدائم للمراجعة يخصص ايضا ملفا للمراسلات المتبادلة بين المراجع وعميله . سواء المراسلات التي يطلعها من عميله او صورة المراسلات التي يرسلها العميل ويحتفظ بهذا الملف ايضا في مكتب المراجع .

ويحتوى الملف الدائم للمراجعة فيما يحتوى على :

- ١- صورة القانون النظامى والعقد الابتدائى للشركة او مستخرجات هامة منها وذلك بالنسبة للشركة المساهمة او عقد الشركة بالنسبة لشركة الاشخاص .
- ٢- شهادة من المنشأة بالدفاتر والسجلات المحتفظ بها وموقع عليها من المسئولين فيها .
- ٣- صورة من برنامج المراجعة الموضوع .
- ٥- نماذج لامضاءات المسئولين في المنشأة .
- ٦- نسخ من التقارير المالية والميزانية العمومية عن السنوات السابقة .
- ٧- مستخرج بالقرارات الهامة لمجلس الادارة والجمعية العمومية والتي لها اتصال باعماله .
- ٨- ملخص من الاقرارات الضريبية للمنشأة .

ويجب ان يضيف المراجع الى هذا الملف التغييرات التى قد تحصل
بالنسبة للمعلومات والبيانات التى يحويها . وان يحفظ هذه
الملفات بطرق الحفظ الحديثة بعيدا عن متناول ايد غير المختصين
لما يحويه هذا الملف من معلومات سرية تقضى آداب المهنة بالاحتفاظ
بها .

أوراق العمل فى المراجعة

يختلف موقف المراجع فى مراجعته لأى منشأة عن موقف أى عضو فى
ادارة الحسابات من حيث ان عضوا ادارة الحسابات يعد قيود اليومية
من المستندات الاولى كقواتير البيع وقواتير الشراء والشيكات والعقود .
وتحفظ هذه المستندات لدى ادارة الحسابات لتأييد وتعزيد القيود
والملخصات التى يعدونها . اما المراجع فليس عنده أى مستند اولى ، أو
أى دفاتر للتقييد او دفاتر استاذ للترحيل حتى تؤيد ما وجدته اثناء
المراجعة . وفى الحقيقة فان المراجع يقوم بالعمل بهذه المستندات
والسجلات والتى يتركها خلفه فى المنشأة عندما يتم مراجعته . وعلى
هذا فان التسجيل الوحيد للعمل الذى قام به هو فيما يعده اثناء
مراجعته . واذا لم يقم المراجع بأى تسجيل فانه يصبح بدون مستند
لعمله ولرأيه المهنى الذى يتضمنه تقريره .

ويعنى هذا انه يجب ان يكون المراجع حذرا فى اثناء فحصه وان يجمع
ويضم الى اوراق المراجعة كشوفات كاملة من عمله ومن النتائج التى توصل
اليها ، فأى عمل خلال فحصه يجب ان يهدف الى تجميع الأدلة التى
هى الغرض العام لفحصه . فمثلا قد يجد المراجع انه من المناسب

أن يراجع جمع ثلاثة اشهر بد فتر التقديرة على ان تختار بطريقة غير مرتبة .
وعندما يتم هذا العمل فيجب ان يسجل ان الجمع قد روجع عن هذه
الاشهر الثلاثة وان يعد كشفاً عن الاخطاء التي اكتشفت عند مراجعته
لهذا الجمع . وعلى المراجع ان يحتفظ بدليل عن الاعمال التي قام
بها في الفترات التي راجعها والنتائج التي توصل اليها .

وأوراق المراجعة لا يجب ان تكون كاملة فقط بل يجب ان تحتوى اشياء
كافية لرأى المراقب الذى سيتضمن فى التقرير ، أى تأكيدات فى تقريره
او فى رأيه يجب ان تكون مؤيدة بالمستندات التي تحويها اوراق العمل ،
ويجب ان يتذكر باستمرار انه قد يسأل سواء فى المحكمة او خارجها
عن تأييد للرأى الذى يحتويه تقريره .

ويجمع المراجع معلومات كافية عن اصول الشركة وخصومها وايراداتها
ومصروفاتها ويضم هذه المعلومات الى اوراق العمل وكذلك الطريقة التي
اتبعها فى اثناء فحصه وتحققه من هذه الحسابات . وجمع المعلومات
واذا المراجعة ملازمان لبعضها البعض ، فمهمة المراجع ليس فقط جمع
المعلومات وانما مهمته الاساسية هى المراجعة وبجانب ذلك يجمع المعلومات
اللازمة لتأييد رأيه .

وحيث ان اوراق العمل تحوى المركز المالى للعميل ونتائج عملياته
فيعتبر ذات صفة سرية يجب ان يحافظ على سريتها ، فلا تجعل فى متناول
يد احد بدون رضا العميل ولا يجب ان تكون فى متناول يد موظفى المراجع
لفترات طويلة وبالرغم من ان هذه الاوراق اعدت فى مركز المنشأة مستقاة
من سجلاتها واشتاء المراجعة الا انها تعتبر ملكا للمراجع وذلك فيما عدا
المستندات التي قد يقرضها العميل للمراجع فان الاخيرة تعتبر ملكا للعميل .

ويمكن تلخيص الغرض من الاحتفاظ بأوراق المراجعة فى الآتى :

- ١- تسهيل إعداد تقرير المراقب .
- ٢- تؤيد وتشرح بالتفصيل الآراء والتحفظات الملخصة بالتقرير .
- ٣- تحوى معلومات يحتاج اليها المراجع عند اعداد الاقرارات الضريبية والمعلومات التى تطلبها المصالح الحكومية الاخرى .
- ٤- تنظم وتنسق جميع مراحل عملية المراجعة .
- ٥- تعتبر سجلا تاريخيا لكل البيانات التى فحصت وطرق المراجعة التى اتبعت .
- ٦- تعتبر مرشدا للمراجع فى عمليات الفحص المستقبلية .

أنواع أوراق العمل

تعتبر أوراق المراجعة أى سجل او كشف يعده المراجع عن عمله لتأييد رأيه وتتراوح هذه الاوراق من كشف تحليلى لميزان المراجعة وقيود التعديل وحساب الارباح والخسائر ، والميزانية العمومية الى مذكرة صغيرة عن المناقشة او ملخص عن عقد . واليك بعض المفردات التى قد توجد فى ملف اوراق العمل .

١- تقرير عن نظام المراقبة الداخلية

ان ملاحظات المراجع عن نظام الضبط الداخلى وطريقة تطبيقه لمن الاوراق الهامة فى ملف اوراق العمل . وتضع بعض مكاتب المراجعة اسئلة عن نظام المراقبة الداخلية يقوم المراجع ببحثها والاجابة عنها وتترك المكاتب الاخرى المراجع يكتب تقريراً عن النظام المتبع بعد بحثه . وقد تمده المنشأة ببرنامج مطبوع لنظام المراقبة الداخلية وعليه ان يدرسه

من حيث الجوهر وان يراقبه من حيث التنفيذ وان يضم رأيه عن النظام الى اوراق العمل كذلك يضم الى اوراق العمل الخريطة عن التوزيع الوظيفي في المنشأة وايضا ايه رسوم بيانية عن سير العمل في الادارة او في الممنوع . وفي بعض الاحيان يرفق المراجع في اوراق العمل صورة من نماذج ملبوعات المنشأة مثل فاتورة البيع ، الايصالات ، مستندات صندوق المصاريف النثرية واوراق الصرف . . الخ

٢- برنامج المراجعة

وقد سبق ان شرحنا بالتفصيل المقصود من برنامج المراجعة والغرض منه ومن الواضح انه يجب ان يرفق صورة منه مع اوراق المراجعة .

٣- ميزان المراجعة العام

يعتبر ميزان المراجعة العام مستندا اساسيا في اوراق العمل ومع التحليلات التي يقوم بها المراجع تنبع من الارقام التي تحويه ، كما ان اى فيود تعديلات مفتوحة تؤثر عليه ، ومنه تعد الحسابات الختامية التي نعتبر جزءا هاما من التقرير النهائي .

وميزان المراجعة العام يجب ان يحتوى على خانات لتظهر البيانات التالية :

- ١- الاسم الكامل لكل حساب في دفتر الاستاذ مع رقم الحساب .
- ٢- دالة لأرقام اوراق العمل التي تؤيد هذه الحسابات ، اذ ان معظم الارقام التي يحتويها الميزان لها اوراق عمل مفصلة ، مثل تحليل الحسابات ومذكرات التسوية ، وذلك لكي يسهل على المراجع الرجوع اليها من مقتضى الارقام الواردة في ميزان المراجعة اى يمكن اعتباره ميزان المراجعة فهرسا لارقام اوراق العمل .

٣- ميزان المراجعة عن العام السابق وارقام هذا الميزان تعطى اساسا للمقارنة بين ارقام السنة الحالية وارقام السنة الماضية والحسابات المستحقة .

٤- ميزان المراجعة عن الفترة التي تخص وهذا الميزان هو اساس التقرير الذي سيعده المراجع عن حسابات العام الذي راجعها .

٥- خانات اضافية لاجراء التعديلات على الارقام الواردة في ميزان المراجعة الاصلى نتيجة لقيود التعديل التي اقترحها المراجع .

٦- ميزان المراجعة بعد تعديله .

٤- قيود اليومية عن التعديلات

في اثناء المراجعة قد يجد المراجع اخطا' تحتاج الى تصحيح ويعد المراجع كشفاً بالقيود اللازمة لتصحيح الاخطا' . ويقدمها الى موظفى المنشأة للمناقشة ثم للتصحيح . ولكى يحتفظ بالتعديلات المفتوحة فانه يجب ان يعد كشفاً يشمل صورة بالقيود المقترحة ومنها يتم الترحيل الى ميزان المراجعة العام لتعديل الارقام الواردة فيه .

٥- تحليل الحسابات

ان اى حساب مهم في دفتر الاستاذ العام يحوى من البيانات ما هو سند للمراجع . وعلى المراجع اثناء مراجعته ان يعمل كشفاً تحليلية للحسابات المهمة بدفتر الاستاذ العام مثل حسابات الاصول المختلفة ، حسابات المدينين ، حسابات الدائنين ، حساب السندات ، حساب القروض ، حسابات المصروفات العمومية .

وهذه الكشف التحليلية تساعد المراجع في انها تعتبر مرجعا له اذا اراد اى معلومات عن هذه الحسابات بدلا من ان يرجع الى دفتر الاستاذ العام.

٦- مستخرجات من محاضر الاجتماعات

سبق ان اشرنا الى اهمية الملخصات التي يسجلها المراجع من محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العمومية وكذلك العقود . ولان معظم هذه القرارات لها تطبيق محاسبي في الدفاتر فيجب ان تكون اوراق العمل مؤيدة بالقرارات المتخذة في هذا الشأن .

٧- ملخصات ومذكرات تسوية

وهذه الاوراق مختلفة وتشمل مذكرات تسوية البنوك ، ملخصات عن مبيعات كل قسم او كل فرع ، التأكيدات التي وصلت الى المراجع من العملاء بارصدة حساباتهم وهكذا .

ترتيب اوراق المراجعة

ترتب اوراق المراجعة في ملف دائم بصورة يسهل فيها الرجوع الى اى كشف بدون عناء في البحث . وهناك طريقتين لترتيب الاوراق .

طريقة الأرقام المسلسلة

يعطى لكل حساب بميزان المراجعة العام رقما مسلسلا ويوضع نفس الرقم على ورقة المراجعة التي تؤيده . اما اذا كان هناك لى حساب اكثر من ورقة عمل فتعطى رقمين الرقم المسلسل الاصلى ورقم مسلسل فرعى .

١ صندوق المصاريف النثرية •

٢ نقدية البنك

٢-١ مذكرة تسوية حساب بنك اسكندرية الجارى

٢-٢ مذكرة تسوية حساب بنك مصر

٣-١ ارصدة حسابات المدينون

٣-٢ ارصدة حسابات المدينون تابع

٣-٣ ارصدة حسابات المدينون تابع

٤ التأكيدات من العملاء

٥ مخصص ديون مشكوك فيها •

٦ حسابات اوراق القبض

٧ المخزون السلعى

٧-١ مواد اولية

٧-٢ بضاعة تحت التشغيل

٧-٣ بضاعة تامة الصنع

٨ مطلوبات

٩ استثمارات طويلة الاجل

١٠ اراضى

١٢ مبانى

وهكذا •

استعمال الحروف الهجائية والأرقام المسلسلة

أى تعطى الاقسام الرئيسية حرف هجائى ومفرداتها رقم مسلسل

أ - صورة التقرير المبدئى

ب - نظام المراقبة الداخلية

ج - برنامج المراجعة

د - قيود التعديلات

س - نقدية

س ١ صندوق المصاريف النثرية •

س ٢ نقدية لدى البنك

س ٢-١ كشف تسوية حساب جارى بنك اسكندرية •

س ٢-٢ كشف تسوية حساب جارى بنك مصر •

علامات المراجعة

يستعمل المراجع ما يسمى بعلامات المراجعة ليظهر طبيعة ومدى فحصه للعمليات فى الدفاتر والسجلات ويضع هذه العلامات بجانب الأرقام بالدفاتر بصورة واضحة وبعبارة حتى لا تشوه شكل الدفاتر والسجلات والمستندات • وهذه العلامات لها طبيعة مميزة للمراجع - وتعمل بالخبر الملون او بالقلم الملون - ولها معنى خاص يخفيه المراجع عن موظفى المنشأة • وهذه العلامات لها اشكال مختلفة يصممها المراجع لكل خطوة من خطوات العمل والتي لها علامة مميزة مختلفة حتى يستطيع من نظرة واحدة فى الدفاتر والمستندات معرفة ماتم فحصه منها •

فمثلا اذا قام المراجع بمراجعة قوائم البيع على دفتر يومية المبيعات فانه يضع علامة مميزة على كل رقم فى خانة المبالغ ليظهر المبالغ التى راجعها (مثل **✓** او **✗** الخ •) ويجب ان يبين فى اوراق العمل نوع العلامة التى استعملها والغرض الذى استعملت من اجله ، ثم اذا استمر فى مراجعة جمع القيود فى دفتر يومية المبيعات فانه يضع علامة أخرى (مثل **ح** او **x** الخ •) على ان

يظهر في اوراق العمل العلامة التي استعملها والغرض من استعمالها .

ومعظم المراجعين يستعملون حبرا ملونا أو اقلاما ملونة للعلامات التي يضعونها حتى تكون ظاهرة في الدفاتر والسجلات ومن الممكن العثور عليها . وباستعمال الالوان في العلامات يستطيع المراجع ان يستعمل نفس العلامة بالوان مختلفة للدلالة على عمليات مختلفة . واهم شئ في هذا المجال هو معنى العلامة المستعملة والتي يجب ان تكون مفهومة للمراجع ومساعد به وان تشرح بصورة واضحة في اوراق العمل .

كما ان على المراجع ان يلقى المستندات الاولية التي راجعها بصورة واضحة حتى لا تقدم اليه مرة اخرى وبعض المراجعين يوقعون بالحروف الاولى من اسمائهم على المستند بصورة ظاهرة .

طريقة سير العمل

هناك بعض القواعد العامة التي يجب ان يسترشد بها المراجع ومساعدوه في سير العمل في أى منشأة يقصدونها لمراجعتها مثل :

١- يجب ان يقوم المراجع بتنفيذ برنامج المراجعة بطريقة لا تشل العمل في ادارة الحسابات . ومن السهل تنظيم العمل بين المراجع وادارة الحسابات بحيث لا يطل العمل في الادارة الاخيرة بسبب قيام المراجع بعمله .

وبالتعاون بين ادارة الحسابات والمراجع يستطيع الاخير ان يقسم يومه بالعمل في المستندات والسجلات والدفاتر التي تستعملها ادارة الحسابات في الوقت الذي يكون فيه المراجع بالمنشأة . واستخدام الدفاتر ذات الاوراق

- السائبة يحل هذا الاشكال ان يستطيع المراجع الذى يقوم بالمراجعة فى الاوراق التى لا تستعملها ادارة الحسابات .
- ٢- فى سبيل الحصول على الايضاحات والتفسيرات يجب ان لا ينشقى المراجع الوقت الذى يكون فيه الموظف المشغول عن تفسير هذه الايضاحات مشغول ، وينبغى ان تجمع الايضاحات والتفسيرات دفعة واحدة ان امكن فى وقت يلائم الموظف المختص .
- ٣- يجب ان لا يشجع المراجع قيام صدقات شخصية بينه وبين مندوبيه وموظفى المنشأة يكون من شأنها التأثير فى سير اعمال المراجعة او فى نتائجها .
- وليس معنى هذا ان لا تكون علاقة المراجع مع الموظفين علاقة طبيعية وانما يجب ان يفهم ان هناك حدا فاصلا بين الصداقة والواجب .
- ٤- يجب الا يذيع المراجع اسرار المنشأة فهو كالطبيب والمحامي صاحب مهنة وبحكم مهنته يطلع على اسرار خاصة بالمنشأة يجب ان يحتاط فى عدم تسريبها سواء عن قصد او بدون قصد .
- ٥- يجب على المراجع ان لا يقبل مراجعة بنود محررة بالقلم الرصاص لان هذه من السهل محوها او تغييرها . وعليه ان ينتظر حتى تحبب كل الارقام ليقوم بمراجعتها .
- ٦- يجب ان لا يترك المراجع فى اثناء مراجعته اى عملية غير تامة لكيلا يعرض نفسه لخطر النسيان وبالتالى يعطى للغير ثغره يستطيع ان ينفذ منها لتغطية الغش والخطأ .
- ٧- يجب ان لا يفسر المراجع معنى العلامات والرموز التى تستعملها لموظفى المنشأة أو لاي شخص آخر .

الفصل الرابع

تقييم الرقابة الداخلية

يتضمن المستوى الثانى من مستويات العمل الميدانى ضرورة دراسة وتقييم
انظمة الرقابة الداخلية المعمول بها داخل الشركة وذلك كأساس يمكن الاعتماد
عليه لتحديد نطاق الاختبارات التى ستطبق عليها اجراءات المراجعة .

تعريف الرقابة الداخلية :

الرقابة الداخلية هى تخطيط التنظيم الادارى للمشروع وما يرتبط به من
وسائل او مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على اصول ، واختبار
دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الانتاجية
وتشجيع السيز بالسياسات الادارية فى طريقها المرسوم .

ويتضح من التعريف السابق لاصطلاح الرقابة الداخلية ان مفهوم الرقابة
الداخلية اتسع نطاقه بحيث تخطى حدود الاشراف على الوظائف الخاصة
بالاقسام المالية والمحاسبية للمشروع .

ولا يوجد اى تعارض بين مسئولية المراجع عن تقييم الرقابة الداخلية وبين ما
سبق ان بيناه فى الفصل الاول عند الحديث عن مسئوليات ووظائف المراجع الخارجى
ونطاق الفحص الذى يمكنه من ابداء رأيه فى القوائم المالية وان كان هذا الفحص
العادى لا يمكن الاعتماد عليه فى اكتشاف المخالفات والاطفاء غير العادية الا انه
قد يتم اكتشافها بالصدفة خلال الفحص العادى .

ومع التوسع فى تعريف الرقابة الداخلية أصبحت انظمة الرقابة الداخلية الجيدة
والمقدمة تتضمن الرقابة عن طريق الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير

التشغيل الدورية والتحليلات الاحصائية وبرامج تدريب العاملين
وادارة المراجعة الداخلية كما انها قد تتضمن أنشطة أخرى مثل دراسة
الحركة والزمن ذات الطابع الهندسى والرقابة على الجودة عن طريق
التفتيش الذى يعد وظيفة انتاجية .

وبالمعنى الواسع فالرقابة الداخلية تتضمن الرقابة المحاسبية والرقابة
الادارية وذلك كما يلى :

- أ - الرقابة المحاسبية وهى تشمل خطة التنظيم والوسائل والاجراءات
التي تختص بصفة اساسية بالمحافظة على اصول المشروع ومدى الاعتماد
على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المالية .
- ب - الرقابة الادارية وهى تشمل خطة التنظيم والوسائل والاجراءات
المختصة بصفة اساسية بتحقيق اكبر كفاية انتاجية ممكنة وضمان تحقيق
السياسات الادارية وترتبط عادة بالسجلات المالية فهى تشمل الرقابة
عن طريق التحليل الاحصائى ودراسة الزمن والحركة وتقارير الاداء وبرامج
العاملين والرقابة على الجودة وسيختلف بالطبع المدى الذى بمقتضاه
يتم تبويب أو تقسيم الخطط التنظيمية الخاصة بوسائل واجراءات الرقابة
الى رقابة محاسبية او رقابة ادارية وفقا للظروف الخاصة .

مقومات نظام الرقابة الداخلية :

ولكى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب ان تتوفر فيه المقومات
الآتية :

- ١ - خطة تنظيمية تمدنا بتقسيم ملائم للمسئوليات الوظيفية .

٢- نظام محاسبي يمدنا برقابة محاسبية سليمة على اصول والتزامات ومصروفات وايرادات المشروع.

٣- مستويات سليمة للاداء في جميع الاقسام التنظيمية.

٤- مجموعة من الافراد ذات كفاءة.

ونتناول هذه المقومات على النحو الآتي :

١- الخطة التنظيمية :

تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر الا انه في جميع الاحوال يجب ان تكون الخطة مرنة لمقابلة اي تطوير في المستقبل كما يجب ان تكون بسيطة وواضحة حتى يفهمها العاملون بالمشروع. كما يجب ان تحدد بوضوح خطوط السلطة والمسئولية للادارات التي يتكون منها المشروع.

ومن أحد العناصر الهامة للخطة التنظيمية مقدارتها في تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارات الإنتاج التي تقوم بالمحافظة على اصول المشروع وامواله كإدارة المراجعة الداخلية وإدارات المحاسبة الأخرى. ويحتاج الاستقلال الوظيفي الى تقييم المهام بحيث لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه بدون ان يحدث تدخل من شخص آخر ويجب ان تستخدم السجلات الموجودة بالقسم كأداة للرقابة على الأنشطة التي تعمل بداخله على ان تكون هذه السجلات بعيدة عن متناول يد هذه الأنشطة.

وبالرغم من وجود هذا الاستقلال الوظيفي الا ان هذا لا يمنع الاقسام المختلفة ان تعمل مع بعضها البعض بتكامل وتناسق يمكنها من تنفيذ مهامها بانتظام وبكفاءة انتاجية مرغوبة.

كما يجب ان، يتمشى الاستقلال الوظيفى داخل الاقسام مع مستلزمات السياسة الادارية كما يجب ان يكون هناك غموض دقيق للسلطات بحيث تتساوى جميع المسئوليات ، وينبغى ان يتم ذلك عن طريق الخرائط والكتيبات التنظيمية لضمان معرفة جميع المستويات داخل المشروع . كما يجب تجنب المسئوليات المتضاربة وان وجد قسمين يرتبط عملهما ببعض فانه يجب تقسيم المسئوليات بينهما .

ويمكن التقسيم الوظيفى المناسب فى نظام الرقابة الداخلية الفعال ذلك لأن هذا النظام يتطلب فصل سلطة تنفيذ القرارات عن سلطة تقييها . فبالنسبة للامول مثلا يجب فصل سلطة الادارات التى يوكل اليها المحافظة على تلك الاصول عن سلطة الادارات التى تقوم بمحاسبتها .

٢- النظام المحاسبى :

ومن المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال ضرورة وجود نظام محاسبى سليم يكفل للادارة سبل الرقابة . ويجب ان يكون النظام المحاسبى وسيلة لتحقيق ما يلى :

أ - الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات وهذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها .

ب - تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات ، واذا ما تم اعداد هذا الدليل بعناية فانه سيسر اعداد القوائم المالية ويمكن تحقيق درجة كبيرة من التوحيد فى تسجيل العمليات المحاسبية اذا ما صاحب دليل الحسابات كتيب توضح فيه الحسابات والقيود التى تجرى .

ولكى نتمكن من الرقابة على السجلات يجب ان تصمم هذه السجلات بطريقة مناسبة ويجب ان توضح الاجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها . ومن الافضل ادراج هذه الاجراءات فى كتيب .

٣- مستويات الاداء :

ان سلامة اداء الواجبات والوظائف فى كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاية العمليات الناشئة عن هذا الاداء . ويجب ان تعدنا الاجراءات الموضوعة بالخطوات التى يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الاصول . ويجب ان تعدنا مستويات الاداء بالوسائل التى تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل . ويتم ذلك عموما بتقسيم الواجبات والمسئوليات بحيث لا يتم شخص واحد العملية كلها من بدايتها الى نهايتها وهذا يمكننا من مراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة . وكما شرحنا من قبل عند الحديث عن الخطة التنظيمية ان القسم الوظيفى - تقسيم المسئوليات - يتم تطبيقه على الاقسام والافراد .

٤- مجموعة الأفراد :

لكى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا فانه لا يعتمد فقط على تنظيم ادارى ومحاسبى سليم ولكن يجب ان يتوافر له مجموعة من الافراد الاكفاء تكون موظفى رؤساء الإدارات والعاملين بالمشروع . فهؤلاء الافراد هم القائمون بتنفيذ الاجراءات الموضوعة بطريقة اقتصادية وفعالة .

الرقابة الداخلية والادارة :

يقع على الادارة مسئولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية والاشراف عليه بحيث يكون تحت مراجعة دورية لتحديد ما اذا كانت :

- أ - السياسات الموضوعة يتم تنفيذها بدقة .
 - ب - التغيرات فى ظروف العمل قد جعلت الاجراءات معقدة او غير ملائمة للظروف الحالية .
 - ج - تستخدم بسرعة وسائل تصحيح فعالة عند ظهور اى انحراف فى النظام .
- وتعد ادارة المراجعة الداخلية الجهة التى تتمكن من مد الادارة بالمعلومات الخاصة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعليته .

الرقابة الداخلية والمراجع الخارجى :

بالرغم من ان الادارة هى المسئولة عن اقامة نظام فعال للرقابة الداخلية الا ان وجود هذا النظام وكفايته له اساس كبير بعمل المراجع الخارجى .

ان وظيفة نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجى هى تقديم ضمان لاكتشاف الاخطاء والمخالفات بدرجة معقولة من السرعة ، وبذلك فهذه الرقابة تعطى تبريرا لصحة السجلات المحاسبية والاعتماد عليها . ويؤدى فحص المراجع الخارجى لنظام الرقابة الداخلية الى تحديد اجراءات المراجعة المختلفة والتى تلزم لتكوين رأى عن صحة القوائم المالية .

ويستلزم التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية معرفة وفهم للاجسـراـت والطرق المرسومة لتنفيذ المهام كما يستلزم درجة معقولة من التأكد من ان هذه الاجراءات تنفذ وفقا لما تم تحديده من قبل .

ان درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لتحديد نطاق الاختبارات التى تنقيد بها اجراءات المراجعة لا يمكن تحديدها تماما فى بداية عملية المراجعة ، وذلك لانه قد يثبت عدم صحة الافتراضات التى على اساسها يتنبأ المراجع بدرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، ومن الضرورى تعديل برنامج المراجعة اذا ثبت ان الاختبارات لم تتم وفقا للافتراضات الاصلية . وقد يكون هذا التعديل خاص باختبارات المراجعة او خاص بتوقيات اجراءات المراجعة .

ويجب على المراجع الخارجى ان يأخذ فى اعتباره الفحص الذى يقوم به المراجع الداخلى بحيث يكون هذا الفحص مكمل لعمله وليس بديل له .

ويجب عليه تحديد مهام ادارة المراجعة الداخلية لبيان اثرها على نطاق الاختبارات اللازمة واختياره لاجراءات المراجعة المناسبة .

ويهتم المراجع الخارجى اول ما يهتم بالرقابة المحاسبية ذلك لانها تتصل مباشرة بالسجلات المالية والتى تتطلب تقييما من المراجع . اما الرقابة الادارية فهى تتصل بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية ولذلك فهى لا تستلزم التقييم ، ومع ذلك فان المراجع الخارجى اذا اعتقد بأن الرقابة الادارية لها صلة وثيقة بالسجلات المحاسبية فانه يجب ان يأخذ فى حسابه تقييم هذه الرقابة . فمثلا السجلات الاحصائية التى يحتفظ بها فى ادارات الانتاج والبيع والادارات الاخرى قد تستلزم قيام المراجع بتقييمها فى حالات خاصة .

ومن الافضل ان يقوم المراجع الخارجى بعرض نظام الرقابة الداخلية فى فترات دورية وذلك بتطبيق اجراءات المراجعة الملائمة التى توجه بصفة خاصة لتقييم فاعلية هذا النظام . وعندما لا يكون الفحص الدورى ممكنا فانه يتم عادة فى المراحل الاخيرة لبرنامج المراجعة وفى هذه الحالة يجب اعداد برنامج المراجعة بصورة ملائمة .

وإذا ظهر للمراقب الخارجى عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية القائم فإنه يقوم بتقديم الاقتراحات التى يراها مناسبة لتحسين نظام الرقابة الداخلية .

وبذلك اوضحنا ازدياد اهمية اعتماد مراقب الحسابات (المراجع) على وجود وتطبيق نظام فعال للرقابة الداخلية . وترجع هذه الاهمية التى يبديها المراجع نحو الرقابة الداخلية الى اتخاذ قراره بالمسدى الذى تمتد اليه نطاق مراجعته واختبارات له للسجلات المحاسبية حتى يستطيع ان يبدي رأيه المهني على القوائم المالية للمشروع .

فمن المستحيل ان يقوم المراجع بفحص جميع عمليات المشروع وحسبتي جانب كبير منها نظرا لضخامة هذه العمليات المالية وكبر حجمها ففى المشروعات الكبيرة والتي تولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين فى المشروع ، ومن اجل ان يتمكن من التحقق بكفاءة فى خلال فترة زمنية محدودة من سلامة وصحة البيانات فى المشروع فان الامر يستلزم منه ان يدرس الرقابة الداخلية بالمشروع ليتمكن من الحكم على فاعليته فى انتاج البيانات المتضمنة فى التقارير المالية . وقراره المبني على فحص الرقابة الداخلية سيوجه نطاق مراجعته من ناحية فحص الحسابات المستغنى او عن تاريخه سبق اختبارات لهذه الحسابات وايضا للنواحي التى تتطلب فحصا مستغنيا اكثر من غيرها .

وإذا وضع له ان الرقابة الداخلية مناسبة ، فإن المراجع يقوم باختيار العينات بغرض فحصها واختبارها ، وهذا الاسلوب الحديث في المراجعة يستند اساسا الى الافتراض بان فحص جانب من القيود والبيانات المتعلقة بها سيظهر نفس الصفات التي ستظهر لو تم فحص كامل لها . فسيؤخذ من كل نوع من العمليات او الحسابات عينة ممثلة تكون جانبا منفصلا لها على ان تفحص . فمثلا يقوم المراجع بفحص عينة من المتحصلات النقدية ومن حسابات العملاء ومن عمليات البيع وعمليات الشراء وكذلك عينات من السجلات والاجراءات المحاسبية . ويحدد عدد الاخطاء المكتشفة في هذه العينات وطبيعتها وفاعلية الرقابة الداخلية في التطبيق كما ستحدد للمراجع مدى امتداد نطاق مراجعته حتى يتأكد من عدم وجود الاخطاء المحتملة او اكتشاف هذه الاخطاء .

وفحص الرقابة الداخلية في المشروع وبخاصة تلك الرقابة المالية يعتبر واجباً على المراجع ان يقوم به ، فهي تمثل مستوى اساسي من مستويات عمله الميداني . وفي فحصه يقوم باستطلاع وسائل واجراءات الرقابة الداخلية الادارية لمساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة وعلى هذا فان المراجع يهتم :

- ١- معرفة واجبات اعضاء المشروع ومسئولياتهم وحدود اختصاصاتهم .
- ٢- معرفة مدى امكانيات توصيل كل عامل في المشروع الى ممتلكاته بدون رقابة .
- ٣- معرفة مدى عمل كل فرد في المشروع وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل .

٤- اكتشاف امكانية حدوث الخطأ ومدى امكان اخفائه وكشفه .

ولكى يد رس المراجع الرقابة الداخلية فعليه ان :

أ - يحصل على وصف تفصيلي بالرقابة الداخلية المتبعة بتقديم تقرير اليه من المشروع.

ب - استخدام ادوات الاستقصاء للحكم على فاعلية الرقابة .

ج - اختبار التطبيق الفعلي للرقابة .

وفيما يلي سنقوم بدراسة وسائل الاستقصاء التي يستخدمها المراجع في سبيل تقييمه للرقابة الداخلية في المشروع.

تقييم الرقابة الداخلية

أولا : ان الطريقة التقليدية لتقييم الرقابة الداخلية في المشروع هي مدخل الاستقصاء عن طريق الاسئلة Questionaire approach وتتلخص هذه الطريقة في الاستقصاء عن طريق اعداد قائمة نموذجية ————— باسئلة وافية عن الاجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة (مثل عمليات النقدية ، وظيفة الشراء ، وظيفة البيع . . الخ) . وتصاغ الاسئلة بعناية ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المشروع بالنسبة لاجراء عملياته وتأدية وظائفه .

وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة اسئلة مبنية على افتراض ان بعض الاجراءات المطبقة بصورة عامة في المشروعات مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة . وكمثال لاجراء مطبق بصورة عامة هو ايداع المتاحلات النقدية اليومية كاملة في البنك ومثل آخر مطابقة ارصدة الدفاتر

المساعدة بحساب الرقابة لها • كما ان الافتراض الآخر فى هذه الاستقصاءات هو ان المشروع كبير الى الحد الذى يسمح باستخدام عدد كبير من العاملين يمكن من تقسيم العمل بينهم وعلى هذا فان هذا الاستقصاء يكون قليل الاهمية عند استخدامه فى المشروعات الصغيرة او متوسطة الحجم • وفى هذه الحالة يطلب تقرير وصفى مفصل بالرقابة الداخلية فى المشروع بدلا من الاستقصاء عن طريق الاسئلة •

وتقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم فى بدء قيام المراجع بمراجعته اذا كانت مستمرة من بداية العام لان بهذا يتمكن المراجع ان يحدد برنامج الذى سيسير عليه فى المراجعة من حيث تحديد مدى ونطاق اختباره • فاذا كانت نتيجة تقييمه لاختباره ان الرقابة الداخلية موجودة ومطبقة فى كل مجالات العمل بالمشروع فانه يستطيع ان يقصر نطاق اختباره على عينات ممثلة اما اذا اسفر تقييمه عن وجود ثغرات فى الرقابة فانه يركز بمراجعة مستفيضة فى الجوانب التى بها ثغرات • وما يهم المراجع هو وجود رقابة داخلية وتطبيق هذه الرقابة بصورة فعلية • فتقييمه الرقابة الداخلية ينبعث من الشواهد التى يجمعها بنفسه وليس عن طريق الاجابات التى يحصل عليها من المشرفين او غيرهم •

ففى العادة تقدم قائمة الاسئلة النموذجية للمدير المالى حيث يتولى الاجابة على الاسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع • وان لا يقتصر عمل

المراجع على فحص الاجابات التى تلقاها بل يجب ان يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها اثناء التنفيذ ليحكم على كفاءتها لغراض الرقابة .

نموذج قائمة الاستفسارات

نتيجة للخبرة فى استخدام قوائم الاستفسارات فانه قد تم تطويرها بحيث تحقق المستويات التالية فى طرح الاسئلة .

أ - مراعاة التفرقة بين اسباب القصور البسيطة وتلك الجسيمة فى الرقابة الداخلية .

ب - مراعاة احتوائها على وصف تفصيلى لتواحي الضعف فى الرقابة الداخلية حتى تمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلى لعمله فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه .

ج - مراعاة اظهار مصادر المعلومات المستخدمة فى الاجابات على كل سؤال والتحقيقات التى تمت للتأكد منها .

وفى الصفحة التالية نموذجاً لقائمة استفسارات عن اوراق الدفع ، وحسابات الموردين والمشتريات .

ويلاحظ ان تصميم هذا النموذج يسمح فى حالة الحصول على رد بالنفسى تقييم الوضع بين ما اذا كان جسيماً او بسيطاً وهذا مشروط للمراجع لتقييمه حسب فحصه وحكمه الناتج من هذا الفحص . كما ان خانة الملاحظات تستعمل فى حالة الاجابة بالنفى لوضع تفاصيل كافية تمكن المراجع عند تحرير خطابه للعميل من الحصول على المعلومات الكافية .

كما ان خانة الملاحظات تستعمل ايضا لوضع مصادر المعلومات سواء
بالاختبار او المشاهدة والتي قام بها المراجع :

وهناك اعتراضات توجه الى هذه الطريقة التي تستعمل في تجميع
المعلومات لغرض تقييم الرقابة الداخلية وتتخلص هذه الاعتراضات في :
١- احتمال نقل الاجابات من قائمة الاستقصاء عن السنة الماضية
كاجابات لها عن العام تحت المراجعة .

٢- وضع الاجابة " بنعم " او " لا " بصورة روتينية بدون دراسة
حقيقية للمشاكل التي تبرزها هذه الاسئلة .

٣- معاملة الاسئلة في القائمة كنهاية بدلا من اعتبارها وسيلة
للتصحيح .

ولهذه الاسباب اتجه المراجعون الى استعمال طريقة اخرى وهي
التقرير الوصفي للرقابة الداخلية المتبعة .

						١- هل تقارن كشوف الحسابات الموارق قمن الدائنين مع حساب الدائنين ؟ ٢- هل تعامل المبالغ المدفوعة مقدما للدائنين كحسابات مدينة ؟ ٣- في حالة الاتفاق على ارسال البضاعة مباشرة الى العميل ، هل الاجراءات المتبعة تضمن ان فاتورة البيع ارسلت لهذا العميل ؟ ٩- مردونات المشتريات تراقب بصورة تضمن تحميل المبالغ بقيمتها . ١٠- هل هناك سجل لأوامر الشراء المستفزة وطك التي لا تزال مفتوحة ؟ ١١- هل سجل اوراق الدفع مناسباً لكي يسمح : أ - بترصيد التفاصيل ومقارنتها بحساب المراقبة ب - احتساب الفائدة المستحقة الدفع ١٢- هل يتطلب الامر توقيع واحد على الاقل من مدبر مسئول على اوراق الدفع؟
--	--	--	--	--	--	---

الرجوع :
التوقيع :
التاريخ :

اعداد :
توقيع :
التاريخ :

ثانياً: التقرير الوصفى للرقابة الداخلية

وتعتمد هذه على ان يقوم مساعد و المراجع بوضع تقرير يصف الواحى المتكاملة للرقابة الداخلية فى المشروع تحت الفحص يتضمن شرحاً لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بالمشروع ، وتقسيم المسئوليات وكما ان لتحصيل النقدية ، فان المراجع يقوم بفحص وشرح النقاط الخاصة بتحصيل النقدية فى الصورة التالية :

- ١- فتح وتوزيع البريد الوارد
- ٢- اعداد سجل مستقل لتسجيل النقدية الواردة والشيكات للمقارنة بالتسجيلات التى يسجلها امين الخزينة .
- ٣- من يقوم بتسجيل دفتر النقدية الواردة والمهام الاخرى الموكولة اليه بتأديتها .
- ٤- سرعة تسجيل النقدية الواردة وايداعها كاملة بالبنك .
- ٥- استخدام دفتر ايصالات مسلسل الترقيم اشرير استلام النقدية الواردة عن طريق الخزينة ، مع انصور اللازمة .
- ٦- الرقابة على المبيعات النقدية ، مبيعات الخردة ، مبيعات المعدات والادوات والفوائد والتحصيلات المتنوعة الاخرى .
- ٧- المتحصلات من العملاء عن طريق المندوبين او وكلاء البيع .
- ٨- امكانية توصل امين الخزينة الى دفاتر الاسنان سواء العامة او المساعدة

ويحتوى الوصف الكتابى لهذه البنود التعريف بالموظف الذى يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ العمل . ويلاحظ هنا ان الاجابة بنعم او لا مستبعدة وذلك فان ميزة هذه الطريقة هو استبعاد الاعتراضات المواجهة للطريقة السابقة .

وبانتها كتابة التقرير عن الرقابة الداخلية يتمكن المراجع من تقسيم الاجراءات المتبعة فى الرقابة الداخلية • فالنظام الضعيف يتمثل فى عدم وجود تقسيم كاف للعمل والمثل على ذلك قيام موظف واحد بعمل أمين الخزينة وعمل ماسك الدفاتر • اما الرقابة الداخلية القوية او المناسبة فتتطلب ان يعهد الى ادارات منفصلة وظائف مثل تداول النقدية ، وحسابات العمالة ، ومسك الدفاتر والحسابات العامة ، وحسابات الدائنين واجور العاملين • وهناك طرق اخرى يلجأ اليها المراجعون لتأكد امكانية فحصهم الجيد للرقابة الداخلية •

ثالثاً : الملخص التذكيرى

ويشمل هذا الملخص الذى يعده المراجع على بيان تفصيلى للاجراءات والوسائل التى يتميز بها اى نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدى المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية فى المشروع • فكأن الملخص هو اطار عام يجرى فى نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات او اسئلة معينة يجرى فى نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل اى نقطة رئيسية فى الرقابة الداخلية • وما يعيب هذه الوسيلة هو انه لا ينتج عنها تسجيل كتابى لنتائج الفحص ، كما انها لا تحقق التنسيق والتوحيد فى اجراءات فحص الرقابة حيث انه متروك لمساعدى المراجع حرية انتداب اجراءات الفحص التى يرونها •

الآثار المترتبة على نتيجة تقييم الرقابة الداخلية

أشرنا فيما سبق الى ان تقييم الرقابة الداخلية للمشروع يمثل عاملاً مهماً من وجهة نظر المراجع في تحديد نطاق عمله الميداني Field work حتى يحقق المستوى المطلوب في تنفيذه . فدراسة وتقييم الرقابة الداخلية تمكنه من اتخاذ قراره عن مدى الاعتماد عليه وتحديد او توسيع نطاق الاختبارات التي تحدد اجراءات المراجعة كما اوضحنا ايضاً ان تقييمه للرقابة الداخلية هو عمل اساسي وأولى قبل ان يبدأ في مراجعته ولهذا يجب ان يتم في خلال السنة وقبل نهايتها حتى يستطيع ان يضع برنامج مراجعته ومن المستحسن ان يقوم المراجع بفحص الرقابة الداخلية في فترات دورية على ان يتضمن عند اجرائها عنصر المفاجأة بحيث لا يجعل اهدافه في الفحص ظاهرة امام العاملين بالمشروع . واذ اسفرت نتيجة تحرياته واختباراته عن اى شك في جانب من جوانب الرقابة بالمشروع فعليه ان يتوسع في اختباراته حتى يزيل الشك او ان يتتبع ويتقصى ما قد يوجد من خطأ او تلاعب . ونجد ان ذلك يتوقف على الحكم الشخصى للمراجع ، فعليه ان يدرس الموقف ويقرر سواء عدم الاهمية وصرف النظر او التوسع في الاختبارات وفي هذا السبيل الاخير عليه ايضاً ان يقرر ما اذا كان التوسع في الاختبارات يكون فقط فيما يتعلق بالعمليات المكتشفة نفسها او ان يتوسع في الاجراءات الخاصة بجميع العمليات حتى يقتنع بأن ضعف احدى الحلقات في النظام يؤثر على الرقابة الداخلية ككل .

المراجعة الاختبارية

يقصد بالمراجعة الاختبارية قيام المراجع باختيار عينات في فحصه لعمليات المشروع وحساباته تمهيدا لابداء رأيه عن التقارير المالية للمشروع. وكما اسلفنا القول فان الرقابة الداخلية في المشروع عليها معول كبير في اعتماد المراجع على المراجعة الاختبارية حتى انه اصبحت الحالات الاستثنائية هي التي يتم فيها المراجعة الكاملة المستغنية .

فعادة فحص عينة من العمليات وما يتعلق بها من بيانات وحسابات تظهر نفس الصفات التي تظهرها العمليات الكاملة من هذا النوع . وتبين المراجعة الاختبارية على اساس الغرض الرئيسى للمراجعة وهو التحقق من سلامة وصحة التقارير المالية وما تظهره من نتائج ومراكز . وتستند المراجعة الاختبارية على :

١- كبر وضخامة حجم عمليات المشروع وتكررها اليومي على مدار السنة ، وتولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين في المشروع ، ومما يجعل مراجعة كل تلك العمليات من مراجع خارجي شبه مستحيلة اذا روعى وقت المراجع المحدود وتكاليف المراجعة الباهظة في ذلك المجال .

٢- ان مسئولية دقة السجلات والبيانات المتعلقة بها تقع اساسا على عاتق ادارة المشروع ويجب ان تتخذ الاجراءات الكفيلة بتحقيق رقابة داخلية قوية .

٣- اختبار عينات ممثلة للمجموعة بحيث ان فحص العينة يكفي لابرار الخصائص الاساسية التي يتميز بها المجموع الذي انتخبت منه العينة .

وعندما يواجه المراجع بموضوع الاختبار فإنه يواجه بثلاث مشاكل رئيسية :

- أ - كيفية اختيار المفردات التي ستحتويها العينة .
- ب - تحديد حجم العينة ذاتها .
- ج - كيفية تقييم نتائج فحص العينة .

ولحل هذه المشاكل يجب ان يحدد نوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف التي اكتشفها أثناء قيامه بإجراءات المراجعة . وطبيعة العمليات التي يفحصها وحجمها ، وأخيرا مستوى العاملين في تسجيل هذه العمليات .

وهناك مدخلين رئيسيين في تحديد كيفية اختيار العينة ، وحجم العينة وتقييم النتائج وهما مدخل الحكم الشخصي - Judgement Based او مدخل العينات الاحصائية - Statistical Sampling and مدخل الحكم الشخصي يعتبر الطريقة التقليدية للمراجعة وتتم باحدى الطرق التالية :

- أ - فحص العملية الاولى من كل عشر عمليات متتالية حسب ترتيب تسجيلها الدفترى اذا كان قد قرر فحص ١٠٪ من العمليات مثلا .
- ب - فحص وحدة متكاملة من العمليات المتتالية كعمليات البيع في خلال شهر معين او شهور معينة منتخبة بطريقة عشوائية .
- ج - فحص كل المفردات التي تزيد مبالغها عن قيمة معينة تحدد بمعرفة المراجع بمراعاة ظروف المشروع وتطبيق الاختبار على باقى المفردات التي تقل قيمتها عن هذا الحد .

اما مدخل العينات الاحصائية فهو يعتمد على جداول احصائية
فى اختيار العينة طبقا للمستويات التى يضعها فى تحديد
حجم العينة ونتيجتها كمثلة للمجموعة ككل وفى سبيل ذلك يجسب
على المراجع ان يحدد مقدما :

- ١- تعريف الهدف وطبيعة الاختبار.
- ٢- تحديد طريقة اختبار العينة التى سيستخدمها .
- ٣- احتساب حجم العينة .
- ٤- تقييم نتائج العينة .

المراجع الداخلى والمراجع الخارجى

يقوم المراجع الداخلى والمراجع الخارجى بالعمل فى نفس الميدان
ولهما غرض واحد فى العمل على :

- ١- وجود نظام فعال لل ضبط الداخلى لمنع اى خطأ او غلاعب .
 - ٢- وجود نظام محاسبى فعال يمد بالمعلومات الضرورية التى يمكن
من اعداد تقارير صحيحة .
- وبالرغم من انهما يعملان فى نفس الميدان الا ان هناك اختلافات
جوهرية فى عملهما :

- ١- نطاق العمل : ان نطاق عمل ادارة المراجعة الداخلية تحدده ادارة
المنشأة نفسها فبقدر المسئوليات التى تعهد بها الادارة العليا للمشروع
للمراجع الداخلى يكون نطاق عمله . فى حين ان عمل المراجع الخارجى
لا يحدده الا المسئولية الملقاه عليه سواء بالقانون او بأمر التعيين .

٢- طريقة العمل : ان طريقة عمل المراجع الداخلى تسير نحو التأكد من ان النظام المحاسبى كفى بحيث يوصل الى تقديم معلومات للإدارة عن الفترة ذات نتائج سليمة وحقائق دقيقة . اما طريقة عمل المراجع الخارجى فيحكمها واجباته ومسئوليته نحو التأكد من الحسابات المقدمة للمساهمين او اصحاب رأس المال وانها تظهر الربح والخسارة الصحيحة عن المدة والمركز المالى السليم فى نهاية المدة .

٣- المسؤولية : مسؤولية المراجع الداخلى تكون امام الإدارة ، فى حين ان مسؤولية المراجع الخارجى تكون مباشرة للمساهمين او اصحاب رأس المال وعلى هذا يعتبر المراجع الداخلى موظفا بالمنشأة وليس مستقلا كالمراجع الخارجى .

وبالرغم من هذه الاختلافات الجوهرية فى العمل بين المراجع الداخلى والخارجى فان طريقتهم فى العمل لا تختلف من حيث :

- ١- فحص نظام الضبط الداخلى سواء فى قوة النظام وفى كفاية تطبيقه .
- ٢- فحص وتحقيق السجلات المحاسبية والتقارير .
- ٣- التحقق من الاصول والالتزامات .
- ٤- الملاحظة والاستفسار وعمل المقارنات الاحصائية واى وسائل اخرى لزيادة التحقق .

والجدول الآتى يعطينا بصورة واضحة الاختلافات بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى :

- ١- يقوم بها موظف بالمنشأة
- ٢- هدفه الاول خدمة الادارة
- ٣- فحصه للعمليات وللرقابة الداخلية يهدف الى التحسينات والتشبيك مع السياسات الموضوعية والاجراءات التنظيمية وغير محدودة بالمسائل المالية
- ٤- عمل المراجع الداخلي منصب على اكتشاف ومنع الاخطاء والغش
- ٥- مستقل عن ادارات الحسابات والتكاليف والخزانه ولكن يخدم رغبات وحاجات عناصر الادارة الاخرى
- ٦- فحصه مستمر على مدار السنة
- ١- يقوم بها شخص مهني مستقل بعقد وكالة
- ٢- هدفه الاول هو خدمة طرف ثالث (المساهمين مثلا)
- ٣- لا عطاءه معلومات معتمد عليها
- ٣- فحصه للعمليات وللرقابة الداخلية لغرض تحديد مدى مراجعته ودقة المعلومات المالية والمحاسبية
- ٤- عمله الفرعي هو اكتشاف ومنع الاخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير المالية
- ٥- مستقل عن الادارة في الواقع وفي اتجاه مراجعاته
- ٦- فحصه للبيانات المؤيدة للتقارير المالية على فترات وفي العادة مرة في السنة

من الواضح من الاستعراض السابق للمراجعة الداخلية التشابه بين الوسائل التي يعمل بها المراجع الخارجي والمراجع الداخلي وعلى هذا فان التعاون لازم بينهما حيث يوفر عمل المراجع الداخلي عنا* تعدد العمل بالنسبة للمراجع الخارجي فاذا اطمأن المراجع الخارجي الى ان المراجعة الداخلية كافية وانها تغطي جانباً من العمل الذي يقوم به فانه يستطيع ان يقلل من مدى فحصه للتفاصيل والتشاور بين الاثنين يوفر عليه كثيراً من العمل . وفيما يلي امثلة من التعاون بينهما :

١- يستطيع المراجع الخارجي ان يعتمد الى حد كبير على اقرار المراجع الداخلي بفاعلية نظام المراقبة الداخلية .
٢- يستطيع المراجع الداخلي ان يساعد المراجع الخارجي في كثير من اعمال الجرد المفاجئ* مثل الجرد المفاجئ* للنقدية ، زيادة الفروع سوا* بمفرده او مع المراجع الخارجي .

٣- يستطيع المراجع الداخلي ان يعد للمراجع الخارجي الادلة التي يتطلبها في مراجعته وخصوصاً في نهاية العام مثل الارسال في طلب التأكيدات من العملاء* عن ارصدة حساباتهم ، التحقق من الاصول مثل البضاعة بالمخزن ، اعداد اوراق العمل التي قد يحتاجها المراجع الخارجي لملفه الدائم .

واعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية تحدده اعتبارات يجب ان تأخذ في الحسبان مثل :

١- مدى خبرة ومؤهلات رئيس ادارة المراجعة الداخلية وموظفيه .
٢- مدى كفاية المراجعة الداخلية وللحكم على ذلك عليه ان يدرس البرامج

الموضوعة للمراجعة الداخلية • وتقارير المراجعة الداخلية وأوراق العمل
وان يعمل الاختبارات التي يراها مناسبة •
٣- المسئولية الموكول بها لرئيس ادارة المراجعة الداخلية ومستوى
الادارة المسئول امامها :

الفصل الرابع القرائن في المراجعة

يبين المستوى الثالث من مستويات العمل الميداني ضرورة الحصول على قرائن كافية عن طريق الفحص المستندي والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وذلك لا بداً* رأى سليم في القوائم المالية تحت الفحص.

ان عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول على ادلة الاثبات ثم بعد ذلك فحص هذه الادلة . ويرجع للمراجع الحكم على مدى صلاحية او عدم صلاحية اى دليل من ادلة الاثبات . وبذلك فان ادلة الاثبات في المراجعة تختلف عن الادلة القانونية ذلك لان الاخيرة تتحدد وفقاً لآطار من القواعد الباتة والقاطعة .

ويختلف تأثير ادلة الاثبات على الرأي الذي يبديه المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص . وتتوقف حجية وقوة ادلة الاثبات على توقيت الحصول عليها وارتباطها بالعملية محل الفحص وكذلك وجود ادلة اثبات اخرى مساعدة للاستنتاجات التي تؤدي اليها .

طبيعة أدلة الأثبات :

تتكون ادلة الاثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الاساسية الى جانب كافة المعلومات المساعدة والمتاحة للمراجع .

ونعتبر من ادلة الاثبات المؤيدة للقوائم المالية كل من دفاتر القيد الاصلية ودفاتر الاستاذ العام والمساعدة والسجلات المحاسبية الاخرى مثل حسابات التكاليف كما تسجل ايضاً اوراق العمل الخاصة بالتسويات الجردية .

ولا يعتبر وجود هذه السجلات والدفاتر كاف في حد ذاته ليكون دليلا للاشبات ولكن يجب ان تتوفر فيها العناية ودقة وصحة البيانات التي تتضمنها .

والى جانب السجلات والدفاتر السابقة توجد ادلة اثبات مؤيدة للعمليات المثبتة بهذه السجلات مثل الشيكات والفواتير والعقود ومحاضر جلسات مجلس الادارة والمصادقات والبيانات والمعلومات التي يمكن الحصول عليها من مصادر خارجية ، كما تتضمن ايضا المعلومات التي يمكن للمراجع الحصول عليها عن طريق الاستفسارات والملاحظات والتفتيش والفحص وهي التي تمكنه من الوصول الى استنتاجات عن طريق التفكير المنطقي .

ويقوم المراجع بأختيار البيانات المحاسبية الاساسية عن طريق التحليل والمراجعة وتتبع اجراءات العمليات المحاسبية واجراءات توزيع المصروفات واعداد التسويات الجردية اذ عن طريق تتبع هذه الاجراءات يمكن اكتشاف مدى الترابط في تكامل السجلات المحاسبية وهي التي تمثل الدليل المقنع لصحة القوائم المالية من امانة المركز المالي ونتائج العمليات .

ويمكن للمراجع الحصول على المستندات المؤيدة بالسجلات والحسابات والظاهرة بالقوائم المالية من الملفات التي تحتفظ بها الشركة والتي توضع تحت تصرف المراجع لفحصها وفي اطار التنظيم الداخلي للشركة وفي خارجه يوجد الافراد الذين يمكن للمراجع الالتجاء اليهم مباشرة للاستفسار منهم عن بعض العمليات التي تهتم في هذا المجال والى جانب ذلك فان المراجع يمكن ان يعتمد على الوجود الفعلي واعتباره دليل اثبات وعن طريق ملاحظة الافراد داخل الشركة

اشناء* تأديتهم لوظائفهم وفحصه لنظام الرقابة الداخلية يمكن ان يصل الى استنتاجات فيما يتعلق بالقوائم المالية .

حجية أدلة الاثبات :

ولكى تكون أدلة الاثبات ذات حجية قوية يجب ان تتناسب مع الظروف التى تم فى ظلها الحصول عليها ذلك لان الاعتماد على الصور المختلفة لأدلة الاثبات يتعرض لبعض الاستثناءات والآتى بعض الاعتبارات التى تمدنا بمعيار للحكم على مدى حجية أدلة الاثبات :

أ — حين يمكن الحصول على دليل الاثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المشروع فان ذلك يعدنا بضمان اكبر للاعتماد على دليل الاثبات فى اغراض المراجعة عما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المشروع .

ب — حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية فى ظل نظام للرقابة الداخلية فعلا فان ذلك يؤدى الى الاعتماد على هذه البيانات والقوائم عما لو تم اعدادها فى ظل نظام للرقابة غير فعال .

ج — حين يمكن للمراجع الحصول على المعلومات الشخصية بطريقة مباشرة عن طريق الفحص الفعلى والملاحظة والتفتيش فان ذلك سيكون له اثر اكبر فى الاقناع عنه فى حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة .

ويجب ان يقوم المراجع بتحديد حجم وموارد أدلة الاثبات التى تمكنه من الادلاء بحكمه المهنى وذلك بعد دراسة للظروف ، وعند القيام بهذا التحديد يجب عليه ان يأخذ فى اعتباره طبيعة المفردة قيد الفحص وأهميتها النسبية ودرجة الخطر التى تتعرض له والتى تعتمد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، كذلك يأخذ فى اعتباره موارد أدلة الاثبات المتاحة .

وخلال قيام المراجع بفحصه فانه يهدف الى الحصول على أدلة اثبات ذات حجية قوية ليتخذها كأساس لتكوين رأى محايد فى ظل الظروف الموجودة . الا انه فى بعض الظروف يجد المراجع انه من الضرورى الاعتماد على دليل قاطع ومقنع سواء كانت البيانات التى تتضمنها القوائم المالية تمثل بصفة عامة امانة وصدق المركز المالى ونتائج الاعمال الا ان المراجع غالبا ما يجد نفسه امام عناصر معينة تحتاج الى فحص دقيق للحصول على دليل مقنع لصحتها . واذا ما احس المراجع او ساوره الشك فى بيان معين له اهمية نسبية كبيرة يجب عليه الا يعطى رأيه الا اذا حصل على دليل اثبات قوى يزيل هذا الشك .

ويجب على المراجع ان يعمل داخل الحدود الاقتصادية المعقولة ، ولذلك فيجب اعداد تقريره خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة مناسبة ويجب عليه ان يبين ما اذا كانت قرينة الاثبات التى حصل عليها فى حدود الوقت والتكلفة اللازمة لابداء الرأى . وبالإضافة الى ذلك فانه ينبغى ان يأخذ المراجع فى اعتباره ضرورة وجود علاقة مناسبة بين تكلفة الحصول على قرينة الاثبات وبين فائدة المعلومات التى تحصل عليها من القرينة وعند تحديد فائدة هذه المعلومات يجب اخذ درجة الخطر النسبى فى الحسبان . ولا يجب ان يفهم من الكلام السابق ان صعوبة الحصول على قرينة الاثبات وارتفاع تكلفتها لا يلغى ضرورة الحصول على قرينة الاثبات .

وعند تحديد مدى الاختيارات اللازمة لاجراء الفحص فان المراجع يمكن ان يأخذ فى اعتباره استخدام الادوات الفنية للعينات الاحصائية والتى ثبت مزايها فى حالات معينة الا ان استخدام هذا الاسلوب لا يكون بدىلا للحكم الشخصى للمراجع ولكنه وسيلة تمدنا بمقاييس احصائية تتعلق بنتائج اختبارات المراجعة وقد لا تكون هذه المقاييس متوافرة .

وعندما يقوم المراجع بتحديد اجراءات الحصول على ادلة الاثبات فان المراجع ينبغي ان يعترف باحتمال ان تكون القوائم المالية غير ممثلة للمركز المالي السليم او لصحة نتائج العمليات . كما ينبغي ان يأخذ في اعتباره كافة ادلة الاثبات سواء المؤيدة او المعارضة لما تظهره القوائم المالية . وبناءً عليه لا ينبغي ان يبدى المراجع رأيه في القوائم المالية على اساس عدم وجود ما يستدعي الاستفسار او يلفت النظر عند الفحص . بل ينبغي ان يقوم المراجع بفحص شامل لقريئة الاثبات وتحديد الهدف من الاستناد اليها .

ومن الوسائل الخاصة بالحصول على ادلة اثبات قوية نجد الجرد الفعلي للعنصر والحصول على اقرارات مكتوبة من الغير .

ولقد اجريت دراسة بمعهد المحاسبين الامريكيين عام ١٩٣٩ تبين منها ان مصادقات العملاء وجرّد المخزون يعدان من اجراءات المراجعة المتعارف عليها في حالة امكانية تنفيذها بالوسائل المتاحة واذا كانت الاصول التي تتكون منها ذات اهمية نسبية كبيرة في المركز المالي ونتائج العمليات وعندما لا يمكن استخدام هذه الاجراءات فيجب على المراجع ان يبرر عدم استخدامها .

وتتطلب مصادقات العملاء الاتصال المباشر بالمديرين . ويقوم المراجع بتحديد طريقة الحصول على هذه المصادقات وعدد ها وزمنها . ويجب على المراجع عند قيامه بتحديد هذه الامور ان يأخذ في اعتباره فاعلية الرقابة الداخلية ومدى احتمال وجود خلاف في الحسابات واحتمال عدم الاهتمام من قبل العملاء بسرد هذه المصادقات موقع عليها والاهمية النسبية للتقييم المدرجة بحسابات العملاء .

وتتطلب مراجعة المخزون حضور المراجع وقت اجراء الجرد وعن طريق ملاحظته لهذه العملية والاستفسارات عن الامور التي يرى ضرورة الاستفسار عنها . فان ذلك سيكون له اثر على اقتناع المراجع بفاعلية وسائل حصر المخزون وصحة البيانات والسجلات الخاصة بهذا العنصر . وقد تتم مراجعة سجلات المخزون في فترات دورية وفي هذه الحالة يجب على المراجع ان يختار اوقات اجراء هذا الجرد ولا يطلع الادارة عليها .

القرائن في المراجعة

بيننا فيما سبق ان المراجعة هدفها تطمين الغير على ان نتائج المشروع صحيحة ومركزها المالي سليم وذلك في التقرير الذي يتضمن رأى المراجع المهني .

والمراجع كأي شخص خارجي عن المشروع ليس لديه معلومات او دلائل على ان السجلات والحسابات المقدمة له غير صحيحة ويتطلب هذا منه ان يقوم بطريقة منظمة ومنطقية بجمع الادلة عن دقة وعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له ليقنع نفسه بذلك . ونتيجة لمراجعته عليه ان يقدم رأيه المهني عن الحسابات وهل هي تمثل الواقع او لا تمثله . وبعد ان ينتهي المراجع من مراجعته يقدم تقريره عن نتيجة هذه المراجعة ويجب ان يكون تقريره مؤيدا بالدليل الكافي حتى لا يعطى لأحد فرصة معارضته في رأيه . ومن هذا يتضح ان المراجعة في الواقع طريقة منظمة لجمع الادلة من شواهد المراجع . وهذه الادلة تعطى المراجع اساسا لتكوين قراره وتعتبر سندا لهذا القرار اذا كان هناك مجالا لمعارضته في قراره .

وعلى المراجع فى جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات هذه ان يزن المعلومات التى يحصل عليها فهو باحث وراء الحقيقة كأى باحث فنى فى عمله . ويجب ان لا يتعجل فى وصوله النتائج وان لا يسمح لعلاقته الشخصية بموظفى المنشأة ان تطفى على عمله وتتداخل فيه . كما ان المراجع لا يقوم بوظيفة المشرف او الرئيس على موظفى ادارة الحسابات الذين يعمل معهم فليس هدفه اصطيان الاخطاء لهم انه زميل لهم فى سبيل تحقيق المصلحة العامة للمنشأة واظهار المعلومات المحاسبية فى احسن صورها . وتعمل ادارة الحسابات بوسائل مختلفة وبطرق مختلفة الا ان الاثنين يجب ان يهتما بنتيجة واحدة الا وهى حسابات دقيقة من الممكن الاعتماد عليها . وفوق هذا فان على المراجع ان يتذكر ان عليه واجبا لهؤلاء الذين يعتمدون عليه فى ابداء رأيه الذين يتوقعون فيه ان يكون معتدلا ومحايذا فى عمله وفى وصوله الى النتائج . ويكون المراجع مهتما اولا باقناع نفسه كخبير فنى مستقل ان البيانات المالية المقدمة له للفحص دقيقة او غير دقيقة ، فاذا حصل على معلومات حقيقية كافية لكى يقنع نفسه فانه يستطيع بذلك ان يقنع الآخرين وفى أى وقت يكون لديه شك فى كفاية الدليل المقدم له فان عليه ان يسأل نفسه اذا كان هذا الدليل يكفى لاقناع الآخرين خارج المنشأة او لا يقنعهم .

وانما كان تحقق المراجع هو عبارة عن جمع منظم ومنطقى للأدلة عن دقة الحسابات فيجب ان يضع خطة للعمل تعمل على :

١- بحث طمأنينة مناسبة بأن أى خطأ موجود فى البيانات والسجلات سوف يكتشف .

٢- تسهيل وضع برنامج منظم للعمل •

وهناك مرحلتين فى الواقع للمراجعة بالرغم من انها يسيران مرتبطتين

الا انها فى بعض الاحيان يظهران غير متميزين •

الاولى : التحقق من قيم اوارصدة الحسابات التى تظهرها التقارير
المالية او التقارير الاخرى •

والثانية : التحقق من نظام العمل حتى يطمئن الى سلامة الاجراءات
المتبعة •

ومن هاتين المرحلتين يبدوان المرحلة الاولى وهى التحقق من الارصدة •
تستحوذ الاهتمام الاول وبالتالى فهى المرحلة التى يدور حولها برنامج المراجعة
بالرغم من ان المرحلة الثانية لها اهمية فى مقدار الاختبارات التى يقوم بها
فى مراجعته •

وعند التحقق من الارصدة فان الطريقة المنطقية والمتبعة هى ان يبدأ
العمل بالنتائج النهائية ارصدة الحسابات ثم العمل الى الخلف حتى يصل
الى مصادر للقيود ويتحقق من ان كل المديونية والدائنية للحسابات هى نتيجة
لعمليات صحيحة حللت وقيدت • واذ اتم ذلك فان الباقي هو الاثبات الحسابى
لارصدة الحسابات واعادة النظر فى الوصف المعطى لهذه الارصدة • وقد
يبدولنا ان التحقق سهل بهذه الصورة ، الا ان الواقع غير ذلك نظرا
للخطوات المتخصصة والمشاكل الجدية التى تقابله • وطريقة عمل المراجع
تختلف عن تلك التى تتبعها ادارة الحسابات • ففى المحاسبة تجتهد ادارة

الحسابات ان تتبع احسن الطرق المحاسبية واصح نظرياتها ، اما المراجعة فتتطلب من النقد الى هذه النظم ان قد يكون فيها منافذ تتيح للشخص الذي يقومون بأدائها عرض المعلومات التي يريدون اظهارها واخفا تلك التي لا يريدون ان يطلع عليها الغير . وقد تكون هذه النظم المتخصصة مناسبة وفي بعض الاحيان قد تكون مضللة او خاطئة . كما ان المراجع يقوم بالعمل في السجلات والدفاتر المقدمة اليه وليس السجلات التي يريد ان تكون مقدمة اليه ثم انه تقدم اليه نتائج اعمال الآخرين وعليه ان يكتشف ما اذا كان العمل مرضيا وكل هذه الاعمال تختلف تماما عما اذا ابتداء بالعمليات الاصلية وعمل نحو هدف اعداد التقارير الدقيقة .

وعلى المراجع ان يتعلم كيف يتأقلم مع هذه الظروف وان يكون حكمه على نتائجها بصورة معتدلة وحيادية سواء أحب الطريقة المتبعة او لم يحبها .
واذلة الاثبات قد تكون المستند او طريقة سير العمل او اى معلومات او استفسارات تساعد المراجع في تكوين رأيه الفنى عن دقة المعلومات المالية التي يفحصها . ومن الواضح ان هناك درجات مختلفة من الادلة لان بعض الادلة قد تكون اكثر اقتناعا من غيرها . فمثلا جرد خزانة المصاريف النقدية دليل متين على صحة الرصيد الموجود . ومثلا عند مراجعته لرصيد حساب مثل مبيعات خردة قد يجد ان المبالغ الدائنة بهذا الحساب لا تعززها مستندات او ادلة من اى نوع فمثلا هناك مبلغا دائما قدره ٢٥ جنيها ويسأل المراجع عن اصل المبلغ ويعطيه الموظف المختص شرحا عن المبلغ على انه حصل من بائع متجول اشترى الخردة المتراكمة . وهذا ليس دليل اثبات عن العملية فعلى المراجع ان يقتضى المبلغ ويتحقق ما اذا كان المبلغ المستلم يعادل الاصل المتخلى عنه ان لسن

يكون لديه تأكيد بأن مبلغا اكبر قد استلم ولم يورد الا المبلغ المقيد .
وهذا المثال البسيط يظهر لنا اهمية ان يكون المراجع متنبها لقيمة
اي دليل يقدم له ، واذا كان الدليل المقدم غير كاف لاقتناعه فعليه
ان يسأل عن اثبات جديد . وفي بعض الاحيان قد يكون تقديم اثبات
جديد ممكنا الا انه في احيان اخرى يكون غير ممكن . ويرجع للمراجع
الحكم فيما اذا كان الدليل كافيا او غير كاف . فان احد الصفات
التي يجب ان تتوافر في المراجع هي قدرته على الحكم ، وبمقدار
ما يكتسبه من خبرة في عمله تزداد قدرته على الحكم .

أنواع أدلة الإثبات

يمكن حصر الادلة الآتية في مجال الاثبات في المراجعة .

- ١- الفحص الفعلي (المادى) بواسطة المراجع عن وجود المستلكات التي
تظهرها الحسابات .
- ٢- مستندات معتمدة معدة خارج المنشأة او في داخلها .
- ٣- شهادات شفوية او تحريرية اعدتها طرف ثالث مستقل .
- ٤- العمليات الحسابية التي يراجعها المراجع .
- ٥- نظام المراقبة الداخلية السليم .
- ٦- سجلات كاملة ومفصلة ومنظمة .
- ٧- الشهادات الرسمية لرؤساء وموظفو المنشأة .
- ٨- الشهادات غير الرسمية لرؤساء وموظفو المنشأة .

الجرد الفعلى

من بين الادلة القوية التى يستطيع المراجع الاعتماد عليها هو قيامه
بالجرد الفعلى والتحقق من الرصيد الدفترى • فوجود المبلغ كاملاً
فى الخزينة يعتبر دليلاً قوياً على صحة الرصيد الذى تظهره الميزانية
العمومية للنقدية • فاذا امكن للمراجع ان يرى بنفسه وجود الاصل فانه
ليس هناك اقناع اشد من هذا الا انه يجب ان ننوه الى ان هناك نقطة
ضعف حتى فى هذا الدليل • فالوجود الفعلى ليس معناه الملكية فقد
يكون لدى المنشأة آلات مستأجرة ووجود هذه الآلات لدى الشركة لا يبرر
اظهار قيمة لها فى الميزانية العمومية • وعلى هذا فان الوجود الفعلى ليس
دليلاً كافياً على الملكية وانما فى هذه الحالة يجب ان يتأكد المراجع
بدليل اضافى ليثبت الملكية • كما ان هذا النوع من الادلة لا ينطبق على
كل البيانات المحاسبية فمثلاً الحسابات المدينة ليس لها وجود ملموس وعلى
هذا لا يمكن عدها كما تعد النقدية فهذا الدليل يستعمل فى حالات الاصول
ذات الطبيعة الملموسة •

المستندات المعتمدة

يعتمد المراجع فى مراجعته على المستندات اكثر من اعتماده على اى دليل
آخر ، وامثلة للمستندات التى يقدم له : فواتير الشراء ، فواتير البيع
مستندات المصاريف النقدية ، العقود ، محاضر اجتماعات مجلس الادارة
والموافقات وغيرها ، ويمكن تقسيم المستندات الى ثلاثة مجموعات
من حيث كفاية الدليل :

- أ - المستندات المعدة خارج المنشأة تحت الفحص •
- ب - المستندات المعدة داخل المنشأة والمعتمدة من شخص مستقل عن المنشأة •
- ج - المستندات المعدة والمستعطفة داخل المنشأة •

فمثلا فواتير الشراء تأتي من خارج المنشأة وعلى هذا تعتبر دليلا للعملية يمكن الاعتماد عليه إلا اذا ثبت تزويرها . والشيكات مثلا تعد داخل المنشأة ولكنها ترسل خارج المنشأة ويوقع عليها المستفيد ويقوم البنك بصرفها وهذه تعتبر دليلا قويا عن العملية .

ومن جهة أخرى تعد حسابات الاستاذ داخل المنشأة وعلى هذا فهي ليست في قوة الأدلة التي تأتي من الخارج . فمن الممكن إعادة كتابة الحسابات بصورة تعطى البيانات التي شرغب المنشأة في اظهارها . والمستندات التي تعد داخل المنشأة والتي تحمل توقيعات موظفيها المسئولين بخلاف من يعد المستند تكون اقوى فاعلية من المستندات التي لا تحمل هذه التوقيعات ، فمثلا مستند المصاريف النثرية الموقع عليه من موظف مسئول بخلاف أمين خزنة المصاريف النثرية واما امر الصرف الخاصة بالمخزون والموقع عليها من الموظف الذي استلم المواد وامين المخزن يعتبر دليلا احسن من امر الصرف الذي لا يحمل امضاء او يحمل امضاء شخص واحد .

والصعوبة بالنسبة لهذا الدليل تكمن في اكتشاف صحة او عدم صحة المستند وای شخص يستطيع ان يطبع مستندات وان يزور توقيعات ، ويتطلب الامر من المراجع ان يكون متيقظا لهذه الاحتمالات .

شهادات طرف ثالث

تعتبر الشهادات التي يطلعها المراجع من الاشخاص الخارجيين والذين لهم مصلحة لدى المنشأة دليلا قويا لتحقيقه فمثلا يمكن التحقق من ارمدة حسابات المدينين بالحصول على مصادقات من كل عميل بانه يدين المنشأة وان قيمة الدين توافق الرصيد الدفتری في دفاتره .

وبالمثل فيما يختص بأرصدة الدائنين وأرصدة حسابات الأيداع لدى البنك والمبالغ المستحقة على الموظفين والشركات التابعة كل هذه يمكن التحقق منها بشهادات محررة منهم .

ويمكن استعمال هذه الشهادات في أكثر من التحقق من الأرصدة الشخصية ، فمثلا شهادة من التوثيق العقاري عن ملكية المنشأة لعقار معين ، وكذلك شهادة من مجلس إدارة الشركة بأنه ليس هناك التزامات ستنشأ عن قضايا يبت فيها وتعتبر هذه الشهادات الأخيرة دليلا كافيا على عدم وجود مسئولية عرضية ويحرص المراجع عند طلبه لهذه الشهادات ان تصل اليه مباشرة من الشخص المطلوبة منه .

العمليات الحسابية

كما سبق وأوضحنا فان هناك احتمالات كثيرة للخطأ الحسابي عند اجراء عمليات الجمع او الطرح او الضرب او القسمة ، ولكي يبرهن المراجع على صحة العمليات الحسابية يجب ان يعيد اجراء هذه العمليات ليتحقق من نتيجتها وصحة هذه النتيجة .

نظام المراقبة الداخلية السليم

ان نظام المراقبة الداخلية السليم يتيح للمراجع ان يطمئن الى منسج حدوث الاخطاء ، والى اكتشافها في اثناء عملية المراجعة . ووجود النظام في حد ذاته ليس كافيا بل يجب ان يكون النظام منفذا فهناك مشروعات كثيرة قد وضعت نظاما للمراقبة الداخلية ولكنها لا تطبقه لأن الموظفين يجدون فيه

تعطيلاً للعمل وعودة إلى الروتين . وعلى هذا فإن المراجع لا يكتفى
بفحص تخطيط النظام بل عليه ان يرى اذا كان النظام مطبقاً فعلاً كما
هو موضوع ، وبجانب هذا عليه ان يقرر ما اذا كان النظام سليماً
في ضوء ظروف المنشأة .

سجلات كاملة مفصلة

ان وجود مجموعة دفترية منظمة ليس كافياً للحكم على ان البيانات التي
تحتويها هذه السجلات من الممكن الاعتماد عليها . الا ان هناك اسباب
للاعتناء على هذه السجلات عن الاعتماد على معلومات غير مؤيدة بسجلات
كاملة . فوجود مجموعة دفترية ودفاتر مساعدة يعنى ان هناك اكثر
من شخص قد قام بالتقيد فيها كما انه كان هناك مجموعتين من هذه
السجلات تصل الى نفس النتيجة (مثل حسابات المدينين وحساب مراقبة
اجمالى المدينين) فهى بعض الدليل على ان النتيجة صحيحة الى حد
ما . ومن الواضح ان هذا النوع من الدليل ليس فى قوة الادلة السابقة
الا ان وجود السجلات يبعث على شئ من الطمأنينة .

وفى العادة لا ينهى المراجع عمله بنهاية السنة المالية اذا كان يقوم
بمراجعة مستمرة . ويبدأ فيه بنهاية السنة المالية اذا كان يقوم بمراجعة
نهائية . وبذلك يستطيع المراجع ان يتخذ من عمليات تمت بعد نهاية
السنة التالية دليلاً على صحة العمليات التى تمت قبل نهاية السنة
المالية فمثلاً اذا كان التزام بمبلغ ٥٠٠ جنيه لأحد الدائنين فى نهاية
السنة المالية وسدد هذا الالتزام فى اوائل السنة التالية فهناك دليل

على ان مبلغ ٥٠٠ جنيه كان فعلا عبارة عن التزام وبذلك يستفيد المراجع من عمله بعد نهاية السنة المالية في اثبات بعض العمليات التي تمت قبل نهاية السنة المالية .

شهادات رسمية من رؤساء وموظفي المشرع

يستطيع الاشخاص القائمون على التقييد في الحسابات والسجلات وهؤلاء الذين يراقبونهم اخفاء معلومات عن المراجع لا يريدون اظهارها . ويستطيع المراجع ان يكتشف هذه الحقيقة لو قام باختبارات واسعة وتقصيلية ولو ان هذا الاجراء سيكلفه جهدا ومشقة وستكون تكاليفه باهظة بالنسبة له . ولهذا فانه من المؤلف ان يعتمد المراجع الى حد ما على شهادة رسمية من رؤساء وموظفي المنشأة . ويجد المراجع انه لكي يطمئن يجب ان يحصل على اجابات مقنعة لعدد كبير من الاسئلة التي تظهر في اثناء مراجعته . ومن هذه الاسئلة ما هو بالغ الاهمية بحيث يتطلب اجابة مكتوبة ، فيطلب من الشخص المختص والمسئول كتابة رأيه في صورة خطاب . ومثل ذلك عند ما يستعرض المراجع محاضر مجلس الادارة فليس عنده دليل على ان كل المحاضر قدمت اليه وعلى هذا فان كل ما قدم اليه هو الذي يستطيع الاستعانة به ، ولأجل ان يحصل على تأكيد مناسب بان المحاضر قد قدمت اليه ، فانه يطلب من سكرتير الشركة ان يعطيه كشافا بتاريخ اجتماعات مجلس الادارة وبهذا يستطيع ان يقرر ما اذا كانت كل المحاضر قد قدمت له ، وهذا الدليل ليس بقوة الشهادة التي يحصل عليها من طرف ثالث خارج المنشأة لان الشهادة في هذه الحالة تستقي من شخص قد يكون مغرضا في اخفاء الحقيقة عن المراجع .

شهادات غير رسمية

وبجانب الشهادة الرسمية التي يحصل عليها المراجع فانه يحصل على اجابات عن اسئلة كثيرة تثار في المناقشات اليومية واشنا استفساراته . مثل :
• كان مستندات معينة ، سبب معالجة مفردة بطريقة معينة .
• الخ
والاجابات التي يحصل عليها تعتبر دليلا وقد يكون ضعيفا ولذلك يجب ان يزنه المراجع في تفكيره . وهذه الاجابات تختبر مع معلومات اخرى او بالحصول على ادلة اخرى .

والشهادات غير الرسمية قد تكون البداية نحو الحصول على معلومات اخرى او في بعض الاحيان قد تكون الدليل الوحيد وفي احيان اخرى قد يكتفى بها بالرغم من امكان الحصول على ادلة اخرى .

من الاستعراض السابق لانواع الادلة يستطيع المراجع الحصول والاعتماد عليها في تكوين رايه المهني يتضح لنا ان هذه الادلة تتراوح دقتها وقوتها من دليل الى آخر . فمثلا يستطيع ان يعتمد على شهادة خارجية اكثر من ان يعتمد على جواب عابر عن استفسار حصل عليه من عضو في ادارة الحسابات . وكذلك فان جرد النقدية وعدها لدليل اقوى من شهادة امين خزانة المصاريف النقدية برصيد النقدية . وعلى المراجع ان يكون متيقنا من قوة الادلة المختلفة ويحاول ان يحصل على الدليل الاحسن في الظروف المحيطة .

-١١٠-

الباب الثالث

المراجعة الميدانية

وضعنا فيما سبق الأسس والقواعد للمراجعة وأوضحنا انه على المراجع أن يحقق غرض المراجعة الاول وهو ابداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية . ولكي يحقق المراجع هذا الغرض يجب ان يقوم بعمل كاف من فحص وتحقيق وفقا لخطة ملائمة بعد دراسة الرقابة الداخلية بالمشروع وتقييمه لها وتحديد نطاق الاختبارات التي تحدد اجراءات المراجعة طبقا لها . كما يقوم بالحصول على القدر الكافي من ادلة الاثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات وذلك كله بغرض تكوين اساس سليم ومناوب لاداء رأيه في القوائم المالية تحت الفحص .

وفي مجال مراجعته فان اجراءات المراجعة تنقسم الى :

١- مراجعة مستندية .

٢- مراجعة حسابية .

٣- مراجعة فنية .

أولا : المراجعة المستندية : Vouching

في المشروعات الحديثة كلها يراعى دائما ان تجهز مستندات لكل عملية تجرى بين المشروع والمشروع الآخر او بينه وبين الافراد بحيث يظهر المستند اثباتا لنوع وقمة وكمية العملية المالية علاوة على تاريخها وما يؤيدها من اعتماد وذلك حتى يكون مرجعا سليما يتضمن كافة البيانات المؤيدة للعملية ويكون اساسا لتسجيل العملية سواء في دفاتر المشروع او في دفاتر الغير . ومن وجهة نظر المراجعة فان المستند يعتبر من ضمن ادلة الاثبات والتي قد تكون ايمالا او فاتورة شراء او صورة فاتورة بيع او شهادة من البنك او مصادقة من عميل برصيد حسابه او عقد ملكية اصل او عقد ايجار او محاضر مجلس الادارة او خطابات اعتماد .

فالمستند بما يحتويه من بيانات تنظم طبيعة العملية ويحمل اعتماد المسئولين عن التصريح بها واعتمادها يمثل عملية تمت فعلا وبذلك يجب ان يطلع عليه المراجع ويقارن المستند بما تم تسجيله دفتريا وهذا ما يقصد بالمراجعة المستندية . وبذلك يفحص المراجع المستند ويتحقق من جديته وسلامته وترجمته في شكل قيد صحيح يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

الشروط الواجب توافرها في المستند

يجب ان يراعى المراجع في المستند الذي يفحصه والذي يقبله اساسا للقيود في الدفاتر عدة اعتبارات :

١- ان يكون المستند مستوفيا للشروط القانونية ، فعلى سبيل المثال اذا كان عقد البيع اصل ثابت يتطلب التسجيل بالشهر العقاري ، كما ان يكون العقد نهائيا وليس ابتدائيا .

٢- اسم الطرف الموجه اليه المستند : من المهم ان يلاحظ المراجع اسم الطرف الذي يوجه اليه المستند ، فاذا كان مستندا موجهها الى المنشأة فمعنى هذا ان العملية تخصها . واذا كان المستند موجهها باسم شريك او اسم عضو مجلس الادارة فان المراجع يجب ان يكون حذرا في تقبله المستند وعليه ان يتحقق من ان العملية خاصة بالمشروع بأن يوسع من جمع ادلته ليتأكد من ان العملية خاصة بالمشروع . وتعتبر عادة توجيه المستند باسم شخص بدلا من المنشأة عادة غير مريحة للمراجع وعليه ان يوجه الاطراف المعنية الى ضرورة توجيه المستند باسم المشروع .

٣- تاريخ المستند : يجب ان يراعى المراجع العملية وان التاريخ يتماشى مع تاريخ التقييد الدفتري وانه خاص بالفترة تحت التدقيق ، والغرض من ملاحظته تاريخ المستند هو تفادي تقديم مستندات تخص فترات سابقة بعد تغيير تاريخها

او بدون هذا التغيير لتغطية اى تلاعب او اخلاس . ولهذا السبب يجب ان يُدقق المراجع فى المستند اذا اتضح له ان هناك تغييرا فى التاريخ .

٤- طبيعة العملية : فى المراجعة المستندية من المهم التأكد من ان العملية تخص المشروع كما انها فى نطاق الغرض الذى انشأ من اجله المشروع أى غرضه القانونى والتجارى . فبعض العمليات قد لا تكون فى نطاق نظامها القانونى او عملياتها التجارية . وعلى سبيل المثال قيام شركة بعمليات التأمين للغير فى حين ان غرضها التجارى هو صنع المنسوجات . وعلى هذا فان هذه العملية لا تتم فى حدود غرض المشروع الا اذا كان القانون النظامى ينص على غير ذلك .

٥- استيفاء المستند للتوقيعات : يجب ان يتأكد المراجع فى مراجعته المستندية بأن المستند يحمل توقيعات المسؤولين طبقا لاجراءات الرقابة الداخلية . كما يجب ان يطلع على المرفقات المتعلقة بالعملية تأييد الجديتها مثل فاتورة الشراء التى تؤيد بصورة من أمر الشراء ومحضر الاستلام والفحص وكذلك عند المراجعة المستندية لكشف حساب يرسل من مورد يتحقق من ان الفواتير الخاصة بالعمليات الواردة بكشف الحساب مرفقة حتى يتأكد من طبيعة العملية ذاتها . واذا لم تكن الفواتير مرفقة بكشف الحساب يتولى الرجوع الى الفواتير فى ملفات حفظها .

٦- الدفعة : تتطلب المستندات الخاصة بتسجيل التسديد حسب قانون الدفعة ان تحمل طابعا للدفعة من فئة ٣٠ ملليم اذا تعدت قيمة المستند مبلغ الجنيه ، ويجب ان يكون طابع الدفعة ملغيا حتى لا تترك فرصة لنزع الطابع واستعماله مرة أخرى .

بعد أن يتحقق المراجع من المستند وتأيد ه للعملية فانه يؤشر بصورة واضحة عليه بما يفيد ذلك حتى لا يقدم اليه مرة اخرى كمستند لعملية اخرى وهمية . ويستعمل فى ذلك ختم خاص للمراجعة علاوة على توقيع مساعد ه الذى قام بفحص المستند .

٧- بعد تحقق المراجع من المستند يتحقق من التوجيه المحاسبى السليم للعملية طبقا لنوع العملية سواء كانت شراء اصول او بيع اصول او مصروف او دخل او غير ذلك من العمليات المتنوعة للمشروع وان يكون التوجيه طبقا للدليل المحاسبى المطبق فى المشروع (الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد مثلا) ويجب ان يراعى التفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية حيث ان الخلط بين النوعين من المصروفات يؤدى الى اظهار مركز مالى ونتائج اعمال غير سليمة .

التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية

يقصد بالمصروفات الرأسمالية جميع العمليات التى تؤدى الى اتفاق مبالغ بهدف الحصول على مصادر الخدمات طويلة الاجل للمشروع . ويتمثل هذا الاتفاق فى الحصول على مجموعة الاصول الثابتة التى تقتضى لا من اجل اعادة البيع وتحقيق ربح وانما من اجل المساعدة فى الانتاج خلال حياة المشروع ، ولا تشمل النفقات الرأسمالية فى قيمة شراء الاصل فقط بل جميع النفقات التى تصرف على هذه الاصول لجعلها قابلة للاستعمال مثل رسوم التسجيل والاعتاب القضائية والعمولات للوسطاء ومصاريف النقل والتأمين والتركيب للاصل ، فهذه النفقات ملازمة للاصل وتتخذ صفة المبالغ التى تصرف على شراء الاصل ولهذا تعتبر جانباً من تكلفة الاصل ويجب ان تضاف الى ثمن شراءه فى حسابه فتزداد بها قيمته .

ولا يقتصر الاتفاق الرأسمالى على قيمة شراء الاصل والنفقات التى تصرف فى سبيل اداره للاستعمال بل هناك نفقات رأسمالية تنفق على الاصل خلال حياته الاسماجية مثل :

أ - نفقات التحسين : وتتمثل نفقات التحسين فى صرف مبالغ على الاصل تؤدى الى تحسين كفاءته او زيادة عمره الانتاجى او زيادة طاقته الانتاجية .

ب - نفقات الاضافة : وهى نفقة تصرف فى سبيل استثمار جديد للاصل مما يترتب عليه زيادة الطاقة المستغلة عن طريق التوسع ، مثل بناء دور فوق المبنى الاصلى .

ج - نفقات الاحلال : وتتمثل هذه النفقات فى استبدال اصل قديم باصل جديد اكثر كفاءة ، او احلال جزء جديد محل جزء رئيسى قديم من اصل معايزيد تحسين الاصل .

د - نفقات التعديل : ويقصد بها تحويل اساسى فى هيكل الاصل ليتناسب مع استعمالات جديدة خلاف الاغراض الاصلية للاصل . ومن امثلة ذلك تعديل مبانى المصنع بحيث يعاد تنظيم اقسامها تنظيمًا حديثًا يتلائم مع تركيب آلات جديدة أو توزيع اقسام الانتاج . وفى حالة ازالة مبانى قديمة لغرض اعادة بنائها ، فإن النفقات التى تصرف على هذه المبانى تعتبر رأسمالية فمصروف ازالة يعتبر مصروفًا رأسمالياً يضاف الى نفقة الاصل الجديد .

اما المصروفات الايرادية فهى المصروفات ذات الطبيعة الدورية والتى تنفق بغرض تحقيق عائد للمشروع . فالمصروف الايرادى يعبر عن تضحية فى مقابل الحصول على عائد . والتضحية تقاس بمجموع المبالغ التى تحملها المشروع فى هذا الشأن والمؤيدة بالمستندات فى سبيل الحصول على عامل من عوامل الانتاج اللازمة لتحقيق اهداف المشروع سواء شراء او انتاج سلعة او الحصول على خدمة .

ومن الواضح ان اهمية التفرقة بين النفقة الرأسمالية والنفقة الايرادية ذات أثر على صحة نتيجة المشروع وسلامة اظهار المركز المالى . فحساب النتيجة يحتمل بالنفقات الايرادية عن الفترة وبجانب من النفقة الرأسمالية معبرا عنها فى صورة

الاهلاك ويتحدد هذا الجانب بطريقة تتناسب مع درجة استخدام الاعل
فى انتاج الايراد عن الفترة . ومعاملة المصروف الرأسمالى كإيراد يؤدي
الى تقليل فائض نتيجة الفترة وعدم ابراز المركز المالى بصورة تتضمن
الاصول التى يمتلكها المشروع فى تاريخ المركز المالى وتكوين ما يسمى
بالاحتياطى السرى . ومن ناحية اخرى فان معاملة المصروف الايرادى
كمصروف رأسمالى هو تضخيم للفائض بصورة وهمية وفى نفس الوقت اظهار
الاصول بقيمة لا تمثل الواقع وتضخيم وهمى للمركز المالى للمشروع .

وهناك مصروفات ايرادية مؤجلة وهى النفقات التى تنفق للحصول على
خدمات يستفاد منها فى اكثر من فترة مالية . وبسبب ان هذه النفقات
قد تكون كبيرة نسبيا ونظرا لان الاستفادة منها تنسحب على اكثر من فترة
مالية ، فيجب ان تخضع لقواعد الاهلاك خلال فترة الاستفادة بأن يحمل
الايراد بجانب من قيمتها وتظهر النفقة غير المستنفذة فى المركز المالى
الى ان يتم اهلاكها بالكامل . ومن امثلة هذه النفقات الايرادية المؤجلة
" مصروفات التأسيس ، مصروفات الابحاث والتجارب والتدريب والخبراء ،
والبعثات الداخلية والخارجية والمصروفات الادارية والعمومية قبل بدء
التشغيل فى الوحدة ، وقيمة مادفع مقابل سر الصناعة ، وقيمة الوثائق
الفنية والحملات الاعلانية " .

المستندات المفقودة :

فى اثناء المراجعة المستندية ، قد لا يجد المراجع المند للعملية
التي يراجعها مستنديا وفى هذه الحالة عليه ان لا يتوقف ليستفسر وانما يدرج
هذه الواقعة فى سجل الملاحظات الذى يحتفظ به . وفى نهاية المراجعة
المستندية لسجل من السجلات او لعملية متكررة يمكنه ان يعرض كشفها
بالمستندات التى لم يجدها على المختصين . وفى هذه الحالة يقوم المختص

بمساعده في ايجاد المستند حيث يكون محفوظا في ملف غير ملفه الاصل
للرجوع اليه في امر من الامور .

أما في حالة عدم وجود المستند اساسا لفقده فانه يطلب استخراج بدل فاقد
له على ان يتأكد من صحة العملية بالاستعانة بشواهد اثبات أخرى . فعلى
سبيل المثال اذا دفع مبلغ ل احد المورد ين تسديدا لحسابه ولم يجد المراجع
الاصال المثبت فمن الممكن ان يطلب كشفا للحساب من المورد يظهر الرصيد
وصحة تسديد المبلغ .

ثانيا : المراجعة الحسابية :

ويقصد بها المراجعة الرقمية للقيم والكميات والتأكد من العمليات الحسابية
ومن سلامة نقل الارقام من صفحة الى اخرى او من دفتر تسجيلي الى دفتر
تسجيلي آخر او من السجلات الى الكشوفات الاخرى كموازن المراجعة أو الى
التقارير وتشمل :

١- مراجعة نقل الارصدة الافتتاحية في السجلات مع ارقام الميزانية المعتمدة
للعام السابق .

٢- التأكد من الصحة الحسابية للمستندات سواء نواحى الجمع او الضرب الخ
وذلك في المستندات التى تأتى من خارج المشروع كقواتير الشراء او المستندات
التي تنتج داخل المشروع كقواتير البيع وكشوفات الاجور والمهايا .

٣- مراجعة جمع اليوميات الاصلية والعمليات المختلفة افقيا ورأسيا ونقل المجاميع
من صفحة الى اخرى .

٤- مراجعة الترحيل من اليوميات الى الدفاتر المساعدة وحسابات الاستاذ او قد
سم المراجعة بصورة عكسية ان من دفاتر الاستاذ الى اليوميات .

٥- مراجعة جمع وترصيد حسابات الاستاذ وتتضمن جمع الجانبين والتأكد من
الرصيد وضحة نقل الرصيد من صفحة الى اخرى لنفس الحساب .

- ٦- مراجعة نقل المجاميع الى الحسابات الاجمالية .
- ٧- مراجعة صحة نقل المبالغ من حسابات الاستاذ الى ميزان المراجعة والتأكد من سلامة جمعه .
- ٨- مراجعة العمليات الحسابية المؤدية الى استخراج البيانات المحاسبية التى تعد لأغراض الحسابات الختامية مثل الاهلاك والمصاريف المقدمة والمستحقة الخ .

٩- مراجعة نقل الارقام الى التقارير المالية .

وبسبب كبر عمليات المشروع فان المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية تتم بطريقة الاختبار اذا تأكد المراجع من سلامة تطبيق قواعد واسس الرقابة الداخلية . واذا اتضح له ان هناك اخطاء فيجب ان يوسع من نطاق اختباره اما المراجعة الفنية فليس فيها مجال للاختبار .

ثالثا : المراجعة الفنية :

أن الناحية الفنية للمراجعة تتمثل فى الاجراءات التى يتبعها المراجع فى سبيل التأكد من صحة تقويم اصول والتزامات المشروع وملكية المشروع لهذه الاصول ووجود هذه الاصول فى تاريخ نهاية السنة المالية تحت المراجعة حتى يتمكن المراجع من ابداء رأيه عما اذا كانت نتيجة المشروع صحيحة وسليمة ومركزها المالى يظهر بوضوح وبدقة ، وتشمل المراجعة الفنية :

- ١- المعاينة والجرد الفعلى .
- ٢- الاستفسار والتتبع .
- ٣- الحصول على شهادات او اقرارات من خارج المشروع .
- ٤- الحصول على شهادات او اقرارات من داخل المشروع .
- ٥- الدراسة والتعمن بهدف الانتقاد .
- ٦- المقارنات والربط بين المعلومات .

المعاينة والجرد الفعلى

الجرد الفعلى يعنى اجرا العد أو القياس أو الوزن للأصل ومعاينته حيث يوجد الأصل ثم مقارنة ما أسفرت عنه المعاينة بما هو مسجل فى السجل الخاص بهذا الأصل . ويبدو من ذلك ان الجرد الفعلى لا ينطبق الا على نوع معين من الأصول مثل النقدية بالخزينة والمخزون السلعى والتي لها وجود ملمس وكذلك الاستثمارات وأوراق القبض والتي لها وثائق ملموسة تمثلها . والجرد الفعلى يثبت وجود الأصل بصورة ملموسة ولكن لا يثبت ملكية الأصل للمشروع .

ويتعرض المراجع للمستوليات التالية عند قيامه بالجرد :

أ - المعرفة الفنية بالأصول المجردة : ويعنى هذا ان يكون المراجع ملمًا بالنواحي الفنية للأصول التى ينطبق عليها الجرد الفعلى - فمثلا اذا كان يقوم بجرد الأوراق التجارية فيجب ان يكون ملما بالشروط القانونية للكمبيالة أو السند الأذنى وان يتحقق من استيفائها أثناء خرد لها . وبذلك لا يقبل أى ورقة الا اذا كانت مستوفاة للنواحي القانونية مثل صيغة الورقة وتاريخها ومبالغها وتوقيعاتها وتدابيراتها . كما انه عند قيامه بجرد المخزون السلعى يتطلب الامر ان يكون على معرفة بأنواع البضائع والمواد التى يتعامل فيها المشروع . وهذا قد يبدو أكثر مما يجب ان يتحمله فمثلا قد تكون البضاعة مواداً متخصصة مثل لوحات فنية أو مجوهرات أو نحو ذلك مما تتطلب خبيرا فنيا فى هذه النواحي غير انه فى هذا الموقف عليه ان يقوم بالاجراءات اللازمة للمراجعة كالعد أو الوزن . الخ بجانب الاستعانة بالخبرة الفنية من الخبراء فى ذلك المجال بشرط ان يكون الخبير ذو سمعة فنية عالية . كما ان معرفة البضاعة الشئ الذى يجرد والتمييز فى درجة جودة الاصناف له أهمية فى ذلك الشأن . فمثلا فى تعرفه على الجانب غير الصالح للاستعمال من المخزون أو الرأكد وغير ذلك يتطلب ان يكون المراجع يقظا للمشاكل هذه الاحتمالات . والمراجع فى تمييزه للاصناف من حيث جودتها يجب ان يمارس خبرته حيث انه يكون ملما بطبيعة اعمال المشروع وخصائص مخزونه السلعى بدون افتراض أى خبرة بالغة أو متخصصة .

ب- التمييز بين ما هو اصيل وما هو مزيف : فعلى المراجع ان يكون قادراً على التمييز بين ما هو اصيل وما هو مزيف من الاصل الذى يقوم بجرده .
ويظهر ذلك عند جرد الخزينة حيث يجب ان يتمعن فى الاوراق النقدية والمعدنية . وفى حالة رغبة المراجع فى ان يتفادى مسئوليته فى هذا الصدد عليه ان يشير على المشروع بايداع اموال الخزينة فى البنك قبل ميعاد الجرد .
ج- التوحيد فى اجراء الجرد : وهو ان يقوم بجرد الاصل فى وقت واحد وفى جميع الاماكن الموجودة فيها فى نفس الوقت ، كذلك يقوم بجرد الاصول القابلة للتحويل لنقدية فى نفس الوقت الذى يجرده فيه ويتبع هذا الاجراء لتفادى احوال احدهما محل الاخرى فى الفترة التى تنقضى بين جرد المفردة وجرد الاخرى ، فاذا اضطر المراجع الى الجرد فى فترات مختلفة فان عليه ان يحتاط لذلك بتشميع او بختم الخزينة او الخزائن التى تم جردها لحين انتهاء من جرد جميع الخزائن الاخرى .

الاستفسار والتتبع

وهذه الوسيلة تكميلية للوسائل الاخرى التى يستخدمها المراجع ، ويلجأ فيها الى الحصول على استفسارات شفوية او مكتوبة ولا يقبل الاجابات الا بعد التأكد من صحتها بكافة الاجراءات المتاحة له .

ويلزم الاستفسار فى عدة نواحى منها :

١- الاستفسار عن الالتزامات غير المثبتة فى الدفاتر فى نهاية السنة المالية :
فان المراجع لا يجب ان يقتنع بسهولة بأن الالتزامات الظاهرة بالميزانية المقدمة اليه تشمل جميع الالتزامات الحالية والعرضية او المستقبلية التى قد تتحملها المنشأة . فمثلا يتصل المراجع بالمحامى الخاص بالمشروع او بقلم القضاة ليستفسر بصدور القضايا المتعلقة ومراكزها والمبلغ التقديرى للتعويضات

التي ينتظر ان يتحملها المشروع • ويطلب من بنك المشروع موافاته ببيان عن الضمانات التي يتحملها المشروع او الالتزامات الاخرى المتمثلة فى خطابات الضمان او الاعتمادات او اوراق القبض المقطوعة •

٢- الاستفسار عند دراسة وتقييم الرقابة الداخلية •

٣- الاستفسار عن القيود المثبتة فى الدفاتر : فهناك من العمليات ما يحتاج الى استفسار من حيث طبيعة العملية وكيفية نشوئها وتنفيذها لكى يقتنع المراجع باثباتها دفتريا •

٤- الاستفسار والتتبع لبعض العمليات المعلقة والتي لم تصل الى حل نهائى فى نهاية العام ، ويستدعى الامر تتبع هذه العمليات فى اوائل السنة التالية التالية لاتخاذ قرار بشأنها من حيث معاملتها دفتريا •

٥- تتبع سداد الديون فى اوائل السنة التالية لتكوين الفكرة الصحيحة عن ديون والتزامات المشروع •

المحصل على شهادات وإقرارات من خارج المشروع

تقتضى الظروف على المراجع ان يحمل على شهادات من خارج المشروع عن طريقه لاغراض مختلفة • فليجأ للحصول على مصادقات من العملاء بأرصدهم وشهادات من الدائنين بالمستحق لهم ، وشهادات من البنوك بالارصدة لديهم • وشهادات من الشهر العقاري وهكذا • والشهادات هذه لا بد ان تكون صادرة من الشخص او الجهة ذات الشأن والتي يمكن الاعتماد على قوة شهادتها • وهذه الوسيلة من وسائل التحقق تعتبر قوية اذا احيطت بالضمانات الكافية لعدم اجراء اى تلاعب فى الشهادات قبل وصولها ليد المراجع •

الحصول على شهادات وإقرارات من داخل المشروع

يلجأ المراجع للحصول على شهادات من داخل المشروع ومن المسؤولين عنه ليؤكد لنفسه سلامة الاجراءات التي قام بها في سبيل التحقق وليقتنع بصحة البيانات المحاسبية . وهذه الشهادات يجب ان تكون صادرة من الاشخاص المسؤولين في المشروع ، غير ان هذه الشهادات لا تعفى المراجع من مسئولية قيامه بعملية واهماله له في اتخاذ الاجراء الضروري في الحالة المعنية . والفائدة الوحيدة لمثل هذه الشهادات هي حماية المراجع الذي استوفى اجراءاته ، ومع ذلك فقد ظلت بعض الامور خافية عليه بسبب اعتماد الادارة او اهمالها . ومن هذه الشهادات ، شهادة بالاضافات للاصول الثابتة ، شهادة بالتزامات وخصوم المشروع ، شهادة برقم المدينين والديون المشكوك فيها .

الدراسة الانتقادية والتعمن

يقوم المراجع بدراسة أحد الدفاتر او أحد الحسابات او الكشوف والقوائم وغير ذلك من البيانات دراسة انتقادية بقصد اكتشاف اي امور غير عادية او شاذة . وعن طريق التعمن والملاحظة الدقيقة المبنية على الخبرة يستطيع المراجع ان يكتشف اي امور لم تظهر له اثناء مراجعته المستندية . ويستلزم الامر في حالة المراجعة الاختبارية ان يقوم المراجع بدراسة انتقادية وتعمن فالمراجعة الاختبارية تبني على اساس فحص عينات من العمليات او السجلات فاذا وجدت صحيحة افترض ان المجموعة المنتخب منها العينة صحيحة بالتبعية ولكن هناك احتمالات للخطأ او التلاعب في باقى المجموعة التي لم تخضع لفحص المراجع فالدراسة الانتقادية تمكن المراجع الكفء من اكتشاف وجود مثل هذه الاختلافات وبذلك تكمل هذه الدراسة العيوب الماثلة في المراجعة الاختبارية ، ومن امثلة ذلك القيود الشاذة من الناحية المحاسبية مثل قيد دائن فــــى حساب أصل يستدعى الامر البحث عن طبيعة القيد ومنشأة وكذلك التعمن في المبالغ الكبيرة في كشوفات الجرد ومراعاة الحد الأدنى والاقصى للمخزون . . . وهكذا .

المقارنات والربط بين المعلومات

ويتأتى ذلك باجراً مقارنات بين البنود الواحدة فى المدد المالية المختلفة وايضا فى خلال المدة المالية الواحدة بين الشهور المتتالية وذلك لملاحظة اى تغيرات جوهرية والبحث عن اسبابها . اما الربط بين المعلومات فهو استخراج النسب اى نسبة عناصر معينة الى عناصر اخرى مترابطة معها بحيث يمكن الكشف عن اى اتجاهات غير عادية او اخطاء تكون قد ارتكبت بشأنها . ومن امثلة النسب :

- ١- نسبة اجمالى الربح للمبيعات .
- ٢- نسبة بنود المصروفات الى اجمالى الربح .
- ٣- نسبة ايراد الاستثمارات للاستثمار نفسه . وهكذا .

الفصل الأول

المراجعة المستندية للنقدية

سنفرد هذا الباب للمراجعة المستندية للنقدية والمراجعة الحسابية لها وذلك في سبيل التأكد من عمليات النقدية والتحقق من رصيد النقدية وسبيلنا في ذلك هو قيام المراجع بمراجعة كاملة وعلى هذا سنعالج المسائل الجوهرية فيها .

دفاتر النقدية

من معلوماتنا المحاسبية نعرف ان هناك نظم مختلفة للتطبيق الدفترى فهناك دفتر اليومية ودفتر الاستاذ ، بحيث تقيد العمليات بدفتر اليومية وترحل الى دفتر الاستاذ ولن يكون هذا النظام عمليا الا في المنشآت الصغيرة التي لا تتراوح فيها العمليات حدا كبيرا . وهناك نظام الدفاتر المتعددة والذي فيه تخصص دفاتر قيد اولى (يومية مساعدة) ودفاتر قيد ثانوى (دفاتر استاذ) حيث يمكن تقسيم العمل بين هيئة كبيرة من الموظفين ، كما ان هناك دفاتر مجلدة وبطاقات سائبة او دفاتر سائبة . كذلك هناك الطريقة الامريكية والتي تجمع قيود اليومية وحسابات الاستاذ في دفتر واحد (اليومية والاستاذ) وهذا النظام لا يمكن استخدامه الا في المنشآت الصغيرة .

وعلى هذا فانه في نظام الدفاتر المتعددة يخصص للنقدية دفتر خاص يكون على عدة صور حسب حاجة المنشأة وظروفها وهي :

١- دفتر نقدية للصندوق وهذا الدفتر بمثابة يومية واستاذ في ذات الوقت تقيد فيه المقبوضات في جانبه المدين والمدفوعات في جانبه الدائن بترتيب تواريخ ومستندات العمليات .

ب - دفتر نقدية للبنك وهو دفتر على نمط دفتر نقدية للصندوق وانما تقيد فيه الشيكات الواردة والشيكات الصادرة والشيكات المرسله للبنك لتحصيلها وهو ايضا بمثابة دفتر يومية واستاذ فى آن واحد ويمكن معرفة الرصيد الدفترى للبنك عن طريق ترصيد جانبه المدين والدائن . وهذا الدفتر قد يشمل خانات بمقدار حسابات البنك الجارية المفتوحة للمنشأة (فمثلا حساب بنك بورسعيد ، حساب بنك اسكندرية ، حساب بنك مصر وهكذا) ويقيد فى كل خانة من هذه الخانات تحركات الشيكات المرسله للبنك والشيكات المحررة على البنك المعين فى الخانة الخاصة به .

ج - دفتر نقدية الصندوق والبنك ويجمع هذا الدفتر بين المقبوضات والمدفوعات النقدية والمقبوضات والمدفوعات بشيكات . وعلى هذا يعتبر دفتر يومية واستاذ بالنسبة للعمليات النقدية (عن طريق خزينة المنشأة) والعمليات المسددة بشيكات او المحملة بشيكات .

د - دفتر النقدية المتعدد الخانات . ويشمل هذا الدفتر خانات تفصيلية للمقبوضات المختلفة بجانب مقبوضات نقدية عن طريق الخزينة او عن طريق البنك . وخانات تفصيلية للمدفوعات المختلفة سواء نقدية او بشيكات ، وهذا الدفتر التحليلي يفيد فى تحليل الحسابات المختلفة اولا بأول ويساعد ايضا فى تجميع عمليات الترحيل الى دفاتر الاستاذ المختلفة فبدلا من ترحيل مفردة ترحل مجموعها فى نهاية فترة الترحيل .

هـ - دفتر النقدية للمقبوضات وهو دفتر يمثل الجانب المدين من عمليات الخزينة والبنك فتقيد فيه واردات النقدية لخزينة المنشأة محللة الى الحسابات المختلفة .

و — دفتر النقدية للمدفوعات وهو دفتر خاص بالجانب الدائن من عمليات الخزينة والبنك محللة الى حساباتها المختلفة حسب الخانات التفصيلية .

وكلا الدفترين فى (هـ) ، (و) يعتبران يومية للنقدية ولا بد من تخصيص حساب للنقدية بدفتر الاستاذ لترحيل المجاميع الشهرية للنقدية المقبوضة عن طريق الخزينة او البنك والمجاميع الشهرية للنقدية المدفوعة نقدا او بشيكات حتى يمكن معرفة الرصيد فى اى وقت .

المراجعة المستندية للمدفوعات

تعتمد مراجعة المدفوعات على المستندات المقدمة من خارج المنشأة وتكون فى صورة ايصالات محرره على مطبوعات مستلم المبلغ وموقع عليها من الشخص مستلم النقدية . أو قسند تتبع طرق اخرى لاثبات الايصال ، مثل الشيكات التى تتكون من جزئين جزء يمثل الشيك والجزء الآخر يمثل ايصال او ايصالات مستقلة ترسلها المنشأة مع الشيك على ان يقوم بالتوقيع عليها مستلم النقدية ويرد ها .

وهذه الايصالات تعتبر المستند الرئيسى لعمليات المدفوعات ويجب ان تضم فى ملف خاص وان ترتب فى هذا الملف حسب تاريخ تقييدها فى دفتر النقدية ، وتعطى الايصالات ارقاما متسلسلة وان يظهر على المستند رقم دفتر الصندوق أو البنك ورقم العملية كما يظهر بدفتر النقدية الرقم المتسلسل للمستند امام القيد حتى يسهل الرجوع الى المستند او الى القيد بدفتر النقدية .

وعند ما يطلع المراجع على المستند ويأخذه دليلا للعملية يلغيه بختمه الخاص او بتوقيع كبير ظاهر على المستند وبالقلم الملون الذى يستعمله وهذا الاجراء ضرورى من وجهة نظر المراجع حتى لا يقدم نفس المستند اليه مرة اخرى فى عملية مماثلة . وقد يكون مرفقا مع المستند الاصلى عدة مستندات فرعية فعلى المراجع ان يؤشر على جميع هذه المستندات .

وعند مراجعة المراجع للمستند يجب ان يتأكد فى المستند من النقط التى سبق ان اشرنا اليها ، كما يجب ان يتأكد من صحة توجيه العملية فاذا كان المبلغ مدفوعا فى سبيل ايجار فيجب ان يكون موجها الى حساب الايجار ، ودفع مبلغ كأتعاب لمحامي لن يؤيد العملية ايصال المحامي انما على المراجع ان يتأكد من الفاتورة الاصلية ويتأكد ايضا من سبب دفع هذه الاتعاب وهل هى نظير قضية مرفوعة فيعتبر المبلغ مصروفا قضائيا او فى سبيل مصاريف لتأسيس الشركة .

تسديدات مشتريات آجلة

تنقسم عملية المشتريات الآجلة من حيث الزمن الى فترتين ، استلام البضاعة وتقييدها كشرا آجل من مقتضى الفاتورة وفى هذه الحالة تحفظ الفاتورة بملف فواتير الشراء . ثم فترة التسديد الى المورد ومستند العملية هو الايصال الذى يرسله المورد الى المنشأة . وعند مراجعة المراجع للتسديدات الى الموردين يقوم بفحص خانة الموردين بدفتر النقدية ويكون مستنده فى هذه الحالة الايصال الذى يدل على استلام المورد للنقدية ، وحتى يستطيع المراجع ان يربط بين عملية الشراء وعملية التسديد يستحسن ان يظهر على الايصال ارقام الفواتير التى سدد بها بمقتضى المبلغ المدفوع . ويجب على المراجع ان يتحقق من هذه الفواتير فيراجع بعض الايصالات مع الفواتير حتى يتأكد من انها تشير اشارة صحيحة الى هذه الفواتير وقد يسمح المورد للمنشأة بخضم يكون بالنسبة للمنشأة مكتسبا بحيث ان مجموع الفواتير التى سددت لا تساوى قيمة الايصال بل اكثر من قيمة الايصال بمقدار الخضم المكتسب الذى يقيد فى خانة خاصة بالجانب الدائن من دفتر النقدية على ان يقيد الخضم فى السطر المقابل للمبلغ المدفوع . وعلى المراجع ان يتأكد من ان الخضم قد حملت عليه المنشأة بالرجوع الى الشروط الخاصة به وان المنشأة قد حملت على كل الخضم المستحق ثم عليه ايضا ان يستفسر

عن سبب عدم تمتع المنشأة بالخصم المكتسب فقد يدفع مبلغ الفاتورة بأكمله ويتقاسم الخصم الموظف بالمنشأة مع الموظف لدى المورد . وعند انتهاء المراجع من مراجعته الخصم المكتسب يتحقق من جمع خاتمة الخصم ومن ترحيلها الى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب .

وقد يقدم للمراجع بدلا من الايصال فاتورة تخليص المبلغ وتعتبر هذه الفاتورة مستندا لعملية الشراء الآجل ثم مستندا لعملية الدفع ، ويجب على المراجع ان يتأكد من ان الفاتورة قد قيدت أولا بدفتر يومية المشتريات ثم يتأكد من انها قيدت في خاتمة الموردين بدفتر النقدية على اساس تسديد المبلغ .

وليتأكد المراجع من صحة تسديد المبالغ يجب ان يرجع الى كشوف الحسابات المرسله من المورد ين وايضا المصادقات المرسله منهم عن ارسدة حساباتهم ، وملف المراسلات للتأكد من صحة الدفع ، وهذا الاجراء يتبع لزيادة التأكد الا انه ضرورى فى حالة عدم وجود الايصال الاصلى لفقده او عدم كفايته .

ويجب ان يراعى المراجع الايصالات المقدمة اليه من المورد ين مطبوعة ومبينات فيها اسم المورد أى تكون من مطبوعات المورد . وفى بعض الاحيان قد يقابل المراجع ايصالات على ورق عادى (غير مطبوع) وفى هذه الحالة فان المراجع يجب ان يكون حذرا فى تقبله لهذا الدليل ، لما قد يبعث هذا الاجراء من شك فى وجود توافق بين موظف المنشأة والمورد . فمن ناحية يريد المورد ان يتهرب من الضريبة بعدم ادراجه لهذه المقبوضات ومن ناحية اخرى يود موظف المنشأة ان يساعد المورد فى سبيل ان يحصل على عمولة ويجب ان لا تقبل المنشأة ايصالات بهذا النوع بل تصر على تسليم ايصالات مطبوعة وسلسلة .

وانذا لم توجد ايصالات خاصة بتسلم مبلغ او مبالغ معينة فعلى المراجع ان يعمل بها كشفا فى سجل ملاحظاته مبينا المبلغ واسم المورد وتاريخ السداد ورقم الفاتورة المسددة وطبيعة البضاعة المدفوعة قيمتها ويطلب ادارة المنشأة ارسال خطابات لهؤلاء الموردين للحصول على ايصالات رسمية . وقد يرى المراجع فى حالة دفع مبالغ كبيرة بدون ايصالات او بايصالات غير رسمية ان ينوه الى ذلك فى تقريره بعدم وجود المستندات الكافية تأييدا لهذه العمليات .

مشتريات نقدية

هذا النوع من المدفوعات لانجده فى المنشآت الكبيرة التى يكون تعاملها بكميات كبيرة ، أما فى المنشآت الصغيرة والمتوسطة فقد نجد ان المشتريات النقدية تمثل جانبا كبيرا من مشترياتها . والشراء النقدى يجب ان يراقب داخليا وان لا يترك امر الشراء والدفع لموظف واحد ، بل يجب ان يعتمد أمر الشراء مسئول سوا صاحب المنشأة او مديرها كما يجب الحصول على ايصال او فاتورة مخالصة او اى مستند آخر يدل على استلام البضاعة ودفع النقدية . وقد تضطر المنشأة الى طبع ايصالات داخلية يوقع عليها البائع باستلامه النقدية فى نظير البضاعة مع بيان طبيعة البضاعة المشتراه فى الايصال . ويجب ان نعهد بالشراء لموظف ليس له صلة بحفظ النقدية او بحفظ البضاعة فلا الصراف ولا امين المخازن يمكن الاعتماد عليها فى تنفيذ عملية الشراء النقدى .

وعند مراجعة المراجع لهذه العملية يتأكد من صحة المستند والمبلغ الخاص بالشراء والتوجيه الصحيح فى خانة المشتريات النقدية بدفتر النقدية . ثم يتتبع عملية دخول البضاعة فى مخازن المنشأة عن طريق دفتر البضاعة الداخلية مؤكدا من ان البضاعة قد دخلت مخازن المنشأة فعلا وسجلت فى هذا الدفتر .

مدفوعات لمصاريف ايرادية

نعالج فيما يلي بعض المصاريف الايرادية التي تصرف في اثناء المدة
والتي تعتبر عبئا دوريا يحمل للحسابات الختامية :

المرتبات

وهي المبالغ التي تدفع شهريا للعاملين بالمنشأة . وتستخدم المنشأة
دفترا للمهايا او يعمل كشفا شهريا بالمهايا يظهر فيه اسماء العاملين تحت
الاقسام المختلفة التي ينتمون اليها وبحسب مراكزهم وبترتيب الحروف الهجائية
ويظهر في خانة تفصيلية اصل المرتب وعلاوة الغلاء واي مكافآت أخرى سواء
عن طبيعة العمل او عن عمل اضافي وكذلك البدلات المختلفة كبديل طبيعة
عمل ثم خانة اجمالي المرتب ، وفي خانة اخرى تظهر الاستقطاعات مسن
المرتب ، كاحتياطي المعاش او صندوق التقاعد او الادخار وضريبة كسب
العمل واقساط السلفيات والمبالغ المستحقة على الموظف للجمعيات التعاونية
او الاشتراكات . الخ ثم الاستقطاعات عن الجزاءات (اذا وجدت) ثم تجمع
هذه الاستقطاعات في خانة اجمالية ويستخرج الصافي في خانة خاصة وهي الفرق
بين جملة المرتب وجملة الاستقطاعات وتخصص خانة لتوقيع الاستلام وخانة لدفعة
التوقيع . وتتبع المنشأة اي طريقة تلائمها في اعداد المرتبات فقد يفرد دفتر
مجلد للمرتبات تخصص كل صفحة منه لموظف ، وتعد ايضا بالمرتبات يوقع
عليها الموظف بتسلمه صافي مرتبه وخصوصا اذا ارادت المنشأة او الموظفين
ان يحتفظوا بسرية ما يتقاضونه من مرتبات .

وفي سبيل اعداد كشف المرتبات (او دفتر المرتبات) يقوم موظف مختص
بإدارة الحسابات باعداده من مقتضى ملفات الموظفين بإدارة المستخدم من على
ان يستقطع المبالغ اللازمة سواء عن ضريبة الدخل بعد حسابها او الاستقطاعات
الاخرى طبقا للبيانات الظاهرة في ملف الموظف . ويقوم رئيس الحسابات بمراجعة
المرتبات حسابيا ومستنديا طبقا لما هو وارد في ملفات الموظفين ثم تعتمد الإدارة

الكشف قبل الصرف • وبعد الاعتماد يحرر الموظف الذى بعهدته الشيكات شيكا بضافى مجموع المرتبات المستحقة للموظفين ويسلمه الى الصراف الذى يقوم بصرف الشيك من البنك ويعد لكل موظف مظروفا فى داخله صافى المرتب المستحق له طبقا لكشف المرتبات ويسلمه الى الموظف بعد توقيعه على الايصال او على الكشف •

وبعد انتهاء الصرف تقوم ادارة الحسابات بتقييد القيد الخاص بصرف المرتبات • وفى تقييد هذا القيد يظهر دفتر النقدية فى جانب المدفوعات صافى المبلغ المنصرف كمرتب وبجانب هذا يجب اجراء قيد فى دفتر اليومية لتكملة قيد صرف المرتب بمجموع الاستقطاعات •

مراجعة المرتبات مستنديا

- ١- يراجع المراجع كشف المهاييا او دفتر المهاييا مع الملفات الخاصة بالموظفين مراعى المرتب الاصلى والعلاوات والمكافآت والخصومات المختلفة •
- ٢- يراجع العمليات الحسابية الخاصة • بجملة المرتب وبالا استقطاعات وضريبة الدخل المستحقة على الموظف او جملة الاستقطاعات وصافى المبلغ • كما يجمع كشف المهاييا جمعا رأسيا للتحقق من الجمع الكلى للمرتبات ثم يجمع جمعا افقيا بحيث ان خانات المرتب والمكافآت تساوى الخانة الاجمالية للمرتب الكلى وخانات الاستقطاعات تساوى المجموع الكلى للاستقطاعات ويتحقق من ان الفرق بين مجموع المرتبات الكلية ومجموع الاستقطاعات الكلية يساوى مجموع صافى المرتبات •
- ٣- يراجع الايصالات او توقيعات الموظفين باستلام المبالغ الصافية المستحقة لهم •
- ٤- يتحقق المراجع من كشف المرتبات واعتماده من المسئول عن اعتماد المرتبات •
- ٥- يتحقق المراجع من ان المرتبات قد سلمت لاصحابها اما المرتبات التى لم تسلم لغيرها فلابد ان تورد ثانية للبنك وعند صرفها يعطى شيكا للموظف بالمرتب المستحق له •

٦ - يقوم المراجع بزيارات مفاجئة فى يوم صرف المرتبات ليتحقق بنفسه من ان المرتبات تصرف للاشخاص المستحقة لهم هذه المرتبات .

الأجور

تمثل الاجور بندا كبيرا للمصاريف بالنسبة للمنشآت التى تستخدم عددا كبيرا من العمال فى المصانع . وقوة نظام الضبط الداخلى للاجور عليه عامل كبير لاحكام قيمة الاجور المنصرفة لان غير ذلك قد يسبب للمنشأة خسارة كبيرة نتيجة للتلاعب والاختلاسات .

المراجعة المستندية للأجور

يجب ان يعطى المراجع اهمية الى نظام المراقبة الداخلية المتبع لصرف الاجور وان يوجه نظره الى اى جانب ضعيف فى هذا النظام ، واذا كان النظام المتبع سليما فيجب ان يتأكد من تنفيذه وان يراعى ان توقيعات المسؤولين مستكملة على كشوفات الاجور . ويتأكد المراجع من سلامة احتساب الاجور واعداد قوائمها وصرف مبالغها ويستحسن ان يحضر فى زيارات مفاجئة وقت صرف الاجور .

ولمراجعته المستندية للاجور يراجع صرف صافى الاجور من مقتضى امر الصرف وكشف الحسابات الشهرى المرسل من البنك مع مجموع صافى الاجور من مقتضى كشف الاجور ، ويختبر بطاقات الاجور وبطاقات التشغيل مع كشف الاجور وايضا فئات الاجر حسب ملفات العمال وكذلك الاستقطاعات المختلفة حسب ملف العامل ، ثم يراجع العمليات الحسابية من جمع رأسى وافقى ويتحقق من امضاءات العمال باستلام صافى اجورهم المستحقة . ويراجع قيد الاجور بدفتر النقدية وقيد الاستقطاعات بدفتر اليومية العامة من ناحية المبالغ ومن ناحية التوجيه المحاسبى .

ومقدار الاختبارات التى يقوم بها المراجع تتوقف على حجم المنشأة ومدى دقة نظام المراقبة الداخلية الخاص بالاجور ، وعلى هذا عليه ان يدرس نظام الاجور وعلى ضوء دراسته يوسع او يضيق من نطاق اختباره .

البريد والدمغة

قد تكون طوابع البريد والدمغة فى عهدة صندوق المصاريف النثرية التى سبق الإشارة اليه ، او قد تترك فى عهدة الكاتب الخاص بالمراسلات وفى هذه الحالة يجب احكام عملية البريد والدمغة لان مجال التلاعب فيها قد يكون كبيرا وتستعمل بعض المنشآت آلات خاصة لطوابع البريد وطوابع الدمغة ذات اعداد خاص وتختتم قيمة طابع البريد او طابع الدمغة على الخطاب او الايصال . وعداد هذه الآلات يساعد فى معرفة عدد الطوابع التى استعملت والرصيد الموجود بالآلة الذى يطابق مع الرصيد الدفترى الظاهر بدفتر البريد والدمغة والذى يمسكه الموظف المختص .

وفى حالة عدم استخدام هذه الآلات يتبع نظام السلفة المستديرة بالنسبة لطوابع البريد والدمغة ويعهد بالمبلغ الى موظف مختص بارسال الخطابات ويمسك فى نفس الوقت دفتر يظهر فى الجانب المدين منه مبلغ السلفة المستديرة وفى الجانب الدائن الخطابات المرسلة وقيمة كل طابع المسق عليها وكذلك الايصالات وقبة الدمغة التى المسقت عليها ، وفى نهاية الاسبوع يرصد الدفتر وبقية الطوابع التى استعملت يعطى للموظف شيكا يقوم بصرفه وشراء الطوابع اللازمة . ويجب جرد عهدة البريد من حين لآخر للتأكد من سلامة العهدة التى لدى الموظف .

والسلفة المستديرة للبريد تقدر على حسب الحاجة ويؤخذ مبلغها بتحرير شيك او من الصندوق العام او من الصندوق الصغير حسب كبر او صغر المبلغ .

مراجعة البريد والدمغة مستنديا

يهم المراجع عند مراجعته البريد والدمغة وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية فاذا تحقق من هذا يستطيع ان يقلل من اختباراته بأن يراجع تجديداً السلفة المستديرة الخاصة بالبريد والدمغة مع دفتر النقدية او دفتر الصندوق الصغير ويقوم باختبار دفتر البريد الصادر بأن يأخذ عينات من شهر او اكثر ويراجع انواع الخطابات الصادرة والمطبوعات وفتات الطوابع المستعملة .

مصروفات الانتقال

قد تكون مصروفات الانتقال عن انتقالات داخلية او انتقالات خارجية ، وعلى ذلك فقد يكون المصروف صغيرا يصرف من صندوق المصاريف التشغيلية او كبيرا فى حالة الانتقالات لمسافة طويلة او خارج القطر ويصرف المصروف بشيك او نقدا . والمستند قد يكون مستندا داخليا عبارة عن امر صرف من الصندوق الصغير ولا بد ان يكون المستند معتمدا من الشخص المسئول عن صرف هذه المصاريف ، واذا امكن ان يكون المستند الداخلى مؤيدا بمستند خارجى مثل تذكرة الانتقالات بالسكة الحديد وفى حالات اخرى قد لا يكون المستند الخارجى موجودا مثل الانتقال بسيارة اجرة . الا انه فى السفريات الطويلة عن طريق الطائرات او السفن يتم الحجز بواسطة وكالة السفر التى تعطى فاتورة مخالصة او ايصال وهذا يعتبر مستندا خارجيا .

وفى بعض الاحيان قد تصرف سلفة الى الموظف على ذمة مصروفات الانتقال ويجب على المراجع ان يتحقق من ان الشخص الذى صرفت له السلفة قد قدم كشف حساب بمصروفات الانتقال وجميع المستندات المؤيدة له وان تكون المستندات معتمدة وان يسدد ما تبقى من السلفة وهذه تظهر فى الجانب المدين من دفتر النقدية ، اما اذا كان المصروف اكبر من السلفة يتأكد المراجع من ان الفرق قد سدد اليه .

وتلجأ بعض المؤسسات الى صرف " بدل انتقال " للموظف كل حسب مرتبه وفى هذه الحالة يجب ان يتأكد المراجع من جدية الانتقال وان المهمة التى سافر من اجلها الموظف قد اعتمدها مسئول ويتأكد من لوائح المشاة عن بدل السفر المصرح به للموظف وانه قد تقاضى البذل الخاص بالفترة التى كان فيها بعيدا عن مقر عمله .

اما مصروفات الانتقال والسفر الكبيرة والى الخارج فيجب ان تكون معتمدة بقرار من مجلس الادارة وعلى المراجع ان يتحقق من القرار من محاضر مجلس الادارة .

التليفون والتلغراف

تراجع مصاريف التليفون من مقتضى ايصالات المخالصة التى سددت على اساسها اشتراك التليفون والمكالمات الزائدة وايضا المكالمات الخارجية (ترك) .

اما بالنسبة للتلغراف سواء داخل القطر او خارجه فان المستند فى هذه الحالة هو الايصال بالمبلغ المدفوع وعلى المراجع ان يتحقق من ان الايصال باسم المنشأة وان هناك مسئول قد اعتمد ارسال التلغراف فى شئون تخص المنشأة .

ويجب ان يلاحظ فى ايصالات المخالصة انها قد تضمن تأمينات عن مكالمات داخلية او خارجية وفى هذه الحالة يجب التأكد من التوجيه الحسابى وان هذه المبالغ قد رحلت الى حساب تأمينات لدى الغير .

الايجار

يطلع المراجع على عقود الايجار المختلفة للتأكد من قيمة الايجار وتواريخ الاستحقاق وعليه ان يدرج هذه التفاصيل فى ملفه الدائم حتى لا يتكرر اطلاعه على هذه العقود فى سبيل استخراج بيانات . ويلاحظ فى عقد الايجار انه بين المنشأة والمالك وقيمة الايجار السنوى وطريقة دفع الايجار شهريا او كل ربع سنة او نصف سنة . كذلك اى شروط اخرى يفرضها المالك على المستأجر من حيث التصليلات والترميمات والمياه . وعند مراجعته للدفع يكون مستنده فى هذه الحالة الايصال الرسمى المحرر من المالك والذى يحمل توقيعه وطابع الدفعة فئة الشللاشون مليا .

النور والمياه

لمراجعة مصاريف الاضاءة او المياه يكون المستند للعملية فى هذه الحالة فاتورة المخالصة او الايصال الرسمى المستلم من المرفق ويجب ملاحظة ان المستند موجه الى الشركة وانه خاص بعقاراتها او مبانيها المملوكة او المؤجرة حتى لا يكون هناك ايصالات تخص صاحب المنشأة او مديرها مدسوسة لتدفع من نقدية المؤسسة .

ويجب ان يلاحظ هنا ان المنشأة قد تدفع بمقتضى ايضاات مستقلة تأمينات عن ادخال الكهرباء او المياه ، وبعد التأكد من المستند يجب ان يراعى التوجيه المحاسبى بأن لا تندمج هذه المبالغ من ضمن مصاريف الاضاءة او المياه وانما توجه الى حساب تأمينات لدى الغير .

العمولة والسمسة

تصرف المنشأة عمولة فى حالات متعددة مثل :

- ١ — عمولة لوكيل بالعمولة او عمولة لوكيل بضاعة امانة .
- ٢ — عمولة الموظفين كحز من المرتب مثل عمولة لموظفى قسم البيع او كنسبة مئوية من الارباح للمديرين .

وفى حالة العمولة للوكلاء يجب الاطلاع على عقد الوكالة لمعرفة نوع الوكالة ونسبة العمولة المقررة والشروط الاخرى فى العقد فهناك عمولة ضامنة وعمولة شاملة وفى الحالتين الاخيرتين يضمن الوكيل تحصيل قيمة البضاعة المباعة بيما آجلا نظير نسبة اكبر من العمولة ، وفى حالة وجود ديون معدومة او خصم مسموح به يتحمل به الوكيل الضامن .

ويطلع المراجع على الكشف المرسل من الوكيل (كشف المبيع) لحساب العمولة المستحقة وايضا الايصال او الايصالات باستلامه قيمة العمولة . وقد لا يوجد ايصال باستلام الوكيل للعمولة اذا كان يستقطع العمولة المستحقة له من المبالغ التى حصلها لحساب المنشأة ويرسل الصافى ، وفى هذه الحالة يكون كشف البيع هو مستند استلامه للعمولة وكذلك اى خطابات مرسله من الوكيل عن استلامه للعمولة المستحقة او استقطاعه لها .

اما العمولة المستحقة للموظفين سواء كنسبة من معاملاتهم او كمبلغ ثابت او كنسبة مئوية من الارباح فيجب ان يطلع المراجع على عقد التوظيف والذي يجب ان يتضمن مبلغ او نسبة للعمولة الممنوحة ، وقد تضاف العمولة الى المرتبات وتدرج فى كشف المهايا وقد سبق ان رأينا كيفية مراجعته . او قد تعطى العمولة منفصلة وفى هذه الحالة يجب خصم ضريبة كسب العمل منها وتسليم المبلغ الصافى للموظف وتوقيعه على ايصال بالاستلام والذي يعتبر مستندا للعملية . وقد يلجأ المراجع الى قرارات مجلس الادارة كدليل عن العمولة المصروفة للمديرين او عضو مجلس الادارة المنتدب .

والسمسرة (او الوساطة) تدفع فى حالات معينة للوسطاء فى عمليات خاصة مثل السمسرة التى تدفع عن شراء اراضى او مبانى او اوراق مالية او بيع هذه الاصول . والمستند فى هذه الحالة المخالصة من السمسار عن قيمة السمسرة التى تقاضاها . ويجب مراعاة التوجيه المحاسبى فى هذه الحالة ، فالسمسرة التى تدفع فى سبيل شراء اصول تعتبر مصروفا رأسماليا يوجب لحساب الاصل المشتري سواء اكانت اراضى او مبانى او اوراق مالية ، اما فى حالة البيع فتوجه السمسرة الى حساب بيع الاصل لتخصم من ثمن البيع . ويجب ان تكون السمسرة معتمدة من الادارة وفى سبيل عمليات حقيقية قامست بها المنشأة واستعانت فيها بسمسار ، وبالنسبة لشراء او بيع الاوراق المالية لابد من الاستعانة بسمسار من سوق الاوراق المالية . اما عند شراء اراضى او مبانى ، فقد يستعان بسمسار او لا يستعان بسمسار .

اقساط التأمين

باللح المراجع على بوليصة التأمين الاصلية مع مراعاة ان البوليصة محررة باسم المنشأة وانها خاصة بالاخطار التى تتعرض لها المنشأة (مثل تأمين ضد السرقة - تأمين ضد الحريق - تأمين على سيارات المنشأة - تأمين ضد

خيانة الامانة (٠) وكثيرا من شركات التأمين تعطى خصما من اقساط التأمين وخصوصا فى التأمين ضد الحوادث ، ويجب على المراجع التأكد من ان المنشأة قد تمتعت بهذا الخصم المسموح به وان المبلغ الصافى هو الذى دفعته المنشأة ، ويقوم المراجع عند تحققه من بوالص التأمين بعمل قائمة ببوالص التأمين وارقامها ومبلغ البوليصة ومواعيد استحقاق الاقساط ليضمه الى ملفه الدائم للرجوع اليه .

وفى مراجعته المدفوعة كأقساط التأمين يراجع الايصالات المحسرة من شركات التأمين بسداد الاقساط المتفق عليها .

وفى شركات الاشخاص قد تؤمن الشركة على حياة الشركاء وتدفع اقساط التى تعامل معاملة ايرادية او رأسمالية ويتحقق المراجع من ان عقد الشركة ينص على التأمين على حياة الشركاء وان البوليصة باسم الشركة ويراجع ايصالات دفع قيمة الاقساط .

مصرفات النقل والشحن

تراجع كشوفات الحساب والفواتير المرسله من هيئات النقل وايضا الايصالات عن تسديد مصاريف النقل والشحن . وقد تدفع المنشأة مبالغ تحت حساب النقل الى ان تتم عملية النقل فيسوى الحساب بين الطرفين . ويراجع كشف الحساب النهائى ويستتزل منه المبالغ التى دفعت تحت الحساب بعد التحقق من ايصالاتها ، او قد يعطى ايمال نهائى بتسديد المبلغ الكلى .

ويجب ان تفحص العملية فحما دقيقا للتحقق من ان المصروف هو الذى قيد بالدفاتر ولم يحدث ازدواج فى التقييد سواء متعمد او غير متعمد .

وقد تعطى مؤسسات النقل خصما اذا زادت كمية البضاعة المنقولة عن حد معين ، ويجب التحقق من ان الخصم قد استفادت به المنشأة وعلى المراجع ان يتحقق من الخصم وكميته من عقد النقل .

ومصاريف النقل يختلف توجيهها المحاسبى تبعاً لنوع البضاعة المنقولة ، وقد يكون النقل لمشتريات رأسمالية مثل الآلات وفى هذه الحالة يحمل مصروف النقل لحساب الآلات ، او قد تكون مصاريف نقل بضاعة مشتراه ويوجه المصروف فى هذه الحالة الى حساب نقل للداخل او يكون مصروفاً عن بضاعة مبيعة فتحمل لحساب مصاريف نقل للخارج .

ويجب على المراجع ان يتأكد من يتحمل مصاريف النقل والشحن هل البائع ام المشتري وذلك بالاطلاع على شروط البيع والشراء ، وفى بعض الاحيان قد تتحمل المنشأة مصاريف النقل على ان تستردّها من المشتري وذلك باضافتها الى ثمن البضاعة .

الرسوم الجمركية

تعطى مصلحة الجمارك ايضاً رسمياً عند تخليص البضاعة ويعتبر هذا الايصال مستنداً عن الرسوم الجمركية وبجانب هذا قد تصرف المنشأة مصاريف تخليص البضاعة يقوم بها مخلص البضاعة ويقدم فاتورة عن مصاريفه وعمولة تخليصه وتعتبر فاتورة المخالصة مستنداً لعملية التخليص .

ويرامى فى الرسوم الجمركية التوجيه المحاسبى وهل الرسوم مدفوعة عن شراء اصول او عن بضاعة وفى الحالة الاولى يعتبر المصروف رأسمالياً وفى الحالة الثانية يخص حساب الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص والذي يعتبر من ضمن مصاريف المتاجرة .

وفى بعض الاحيان تدفع المنشأة لمصلحة الجمارك وتسحب البضاعة على ان تتم المحاسبة فى النهاية . وعلى المراجع ان يتتبع تصفية المبالغ المدفوعة للجمرك على الحساب للتأكد من صحة الحساب وان المنشأة قد حصلت على مبلغ التأمين الزائد . كما قد تدفع المنشأة مبلغ تأمين دائم لدى الجمارك يزداد او ينقص حسب حركة البضاعة المخلص عليها ، ويوجه هذا المبلغ الى حساب تأمينات لدى الغير ويتحقق من هذا المبلغ بطلب مصادقة من الجمارك بخصوص مبلغ التأمين الموجود لديها .

ويجب على المراجع اختبار قوائم الشراء للتأكد من أن الرسوم الجمركية خاصة بالبضاعة أو الأصل المشتري وانها تخص المدة تحت الفحص .

المطبوعات والآدوات الكتابية

قد تحتل المطبوعات والآدوات الكتابية مبلغا كبيرا بالنسبة لبعض المنشآت مثل البنوك حيث تحتفظ بكميات كبيرة من مطبوعاتها والآدوات الكتابية المستعملة ويراعى في هذه الحالة توافر نظام سليم للمراقبة الداخلية كأن تعامل معاملة المخزون فيختص بالمحافظة عليها موظف لا يصرف إلا بناءً على أمر صرف معتمد وتحتفظ إدارة الحسابات بدفتر بيانى يظهر مشتريات المطبوعات والآدوات الكتابية فى الجانب المدين والمنصرف حسب أوامر الصرف فى الجانب الدائن . وتحمل الحسابات الختامية بالمطبوعات والآدوات المستهلكة فعلا على أن يظهر قيمة المطبوعات والآدوات الكتابية المتبقية فى جانب الأصول من الميزانية وتقوم بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل ويراجع المراجع مشتريات المطبوعات والآدوات الكتابية من مقتضى فواتير الشراء أما مدفوعات المطبوعات والآدوات الكتابية فتراجع على الإيصالات المحررة من مورد المطبوعات .

أما إذا كانت المطبوعات والآدوات الكتابية تمثل كميات صغيرة خاصة بالسنة فتتحمل قيمتها للحسابات الختامية وتراجع على الفواتير والإيصالات الرسمية المؤيدة لها .

الإشتراك في المجلات والدوريات

يطلع على عقد الاشتراك والفواتير والإيصالات بتسديد الاشتراكات ، ويعد المراجع كشفاً بالصحف والمجلات والدوريات المشتركة فيها المنشأة يظهر اسمها وقيمة الاشتراك وتاريخ استحقاق الاشتراك وفترة الاشتراك ويضمه إلى الملف الدائم .

مصروفات الإعلان والدعاية

يجب ان يطلع المراجع على عقد الاعلان او الدعاية المبرم بين المنشأة ووكالات الدعاية والاعلان لمعرفة شروط العقد ومبلغ العقد ومواعيد التسديدات وهل الاعلان يدخل فى نطاق المنشأة ، كما يراجع الایمالات الخاصة بتسديد المبلغ .

ومصروفات الاعلان تعتبر من المصاريف الايرادية التى تحمل لحساب الارباح والخسائر عن المدة التى سرفت خلالها ، وهناك مصروفات اعلان تعتبر من ضمن المصاريف الادارية كمصاريف اعلان عن وظائف او مصاريف نشر الحسابات الختامية فى الشركات المساهمة او مصاريف بيعية كالاعلان عن انواع من السلع تنتجها المنشأة .

وهناك مصاريف دعاية واعلان تمثل حملة اعلانية لاستحداث منتج جديد ولن تستفع به مدة واحدة وانما ستجنى فوائده مددا مقبلة ويعتبر هذا المصروف ايراديا مؤجلا يستهلك على عدد من السنوات (ثلاث سنوات مثلا) تحمّل الحسابات الختامية بقسط ثابت منها ويظهر رصيد لها فى الميزانية العمومية . ثم ان هناك مصروف اعلان يؤدي الى الحصول على اصل كإعلانات النيون او الاعلانات المشيدة وتعتبر قيمة الاعلان اصلا يستهلك مثل الاصول الثابتة وتحمل قيمة استهلاكه للحسابات الختامية .

قد يدخل تحت عنوان الدعاية والاعلان مشتريات مطبوعات خاصة او ادوات معينة تستخدم فى الدعاية مثل التقاويم السنوية والمفكرات واقلام الحبر . الخ . والتى تمدى الى العملاء بمناسبة الاعياد وتحمل قيمة هذه المشتريات لحساب الاعلان والدعاية ، الا اذا كانت الكميات كبيرة وستعمل لمدد مقبلة فتعامل معاملة المخزون ويحمل للحسابات الختامية قيمة الهدايا المنصرفة إما المتبقى فيظهر قيمته كأصل فى الميزانية العمومية .

المصاريف القضائية

تصرف المصاريف القضائية فى سبيل اغراض متعددة مثل :

١- مصاريف قضائية فى سبيل الحصول على اصل ثابت : وقيمة ما يصرف من رسوم قضائية فى هذا السبيل تضاف الى قيمة الاصل المشتري او تخصم من قيمة الاصل المباع . اما اذا كانت خاصة بنزاع على ملكية اصل فمن المستحسن اعتبارها مصروف ايرادى الا اذا كان المبلغ كبيرا وادى الى حصول المنشأة على الاصل المتنازع عليه فيضاف الى قيمة الاصل .

٢- مصروفات قضائية خاصة بمشكلات المنشأة مع الغير :

تعتبر هذه المصروفات من المصروفات التى تحمل لحساب الارباح والخسائر وقد يحكم للمنشأة اذا كان الحكم فى صالحها بالمصاريف القضائية وعندها تحصيل المبلغ يجعل حساب المصاريف القضائية دائنا بالمبلغ المحصل .

٣- اتعاب المحاماة السنوية : قد تتفق المنشأة مع مكتب المحاماة على ان يقدم لها الاستشارات والخدمات القانونية فى نظير مبلغ سنوى محدد ويحمل هذا المبلغ عادة كأتعاب محاماة الى حساب الارباح والخسائر .

ولفحص المصاريف القضائية يجب على المراجع الاطلاع على العقد بين المنشأة والمحامى او اذا لم يكن هناك عقد يطلع على الفاتورة التى تظهر سبب المصروفات ونوعه حتى يتأكد من التوجيه المحاسبى للمصروفات . وبجانب هذا يطلع على الايصال الرسمى المرسل من مستلم النقدية . اما عن اعتماد المصروفات القضائية فيتوقف على نوع المصروفات ، فأحيانا يكتفى باعتماد المدير او عضو مجلس الادارة المنتدب وفى حالات اخرى يكون الاعتماد من مجلس الادارة الذى يقر فيه تعيين المستشار القانونى وتحديد اتعابه .

مصاريف البنك

يتقاضى البنك مصاريف عن الحسابات الجارية كعمولة تحصيل الشيكات المسحوبة على البنوك الاخرى او على قروعه وعمولة تحصيل اوراق القبض ، او قد يتقاضى عمولة سمسة عن شراء او بيع اوراق مالية ، او عمولة نظير صرف كوبونات ارباح الاسهم او فوائد السندات وغير ذلك ، ولمراجعة العمولة التى يتقاضاها البنك يجب الاطلاع على اشعارات وكشوف البنك . وتعتبر هذه العمولة مصروفا ايراديا يحمل لحساب الارباح والخسائر فيما عدا عمولة سمسة عن شراء اوراق مالية او بيعها فتحمل لحساب الاوراق المالية .

ويتقاضى البنك فائدة محسوبة على الحساب الجارى المكشوف ولمراجعة هذه الفائدة يجب الاطلاع على الاتفاق الذى بين المنشأة بخصوص سعر الفائدة ومدة الاعتماد والحد الاعلى للاعتداد المسموح به ، ويراجع الفائدة بالاطلاع على اشعارات البنك او كشوف الحساب .

ويحمل البنك المنشأة بمصاريف البريد والدمغة على دفاتر الشيكات وتظهر هذه المصروفات فى كشف البنك ، وعلى هذا يجب ان يفحص المراجع كشف الحساب وان يتأكد من القيود التى اجريت والخاصة بمصاريف البنك والفائدة والعمولة وان هذه المصاريف قد وجهت توجيهها صحيحا .

اتعاب المراجعين

تحدد الجمعية العمومية فى الشركات المساهمة اتعاب المراجعين او قد يعرض مجلس الادارة فى تقدير هذه الاتعاب . ويلاحظ ان المراجع يقيد م التورة اتعابه بعد انتهاء مراجعته التى تنتهى فى خلال السنة التالية وعلى هذا تعتبر اتعاب المراجعين مصروفا مستحقا فى السنة التى اجريت مراجعتها ويظهر تسديد الفاتورة فى السنة التالية . وعند مراجعة اتعاب المراجع يجب الاطلاع على قرار مجلس الادارة بتحديد الاتعاب والخطابات

المتبادلة بين المراجع والمنشأة وعلى الايصال الرسمى المؤيد لاستلام المراجع اتعابه . وفى المنشآت الاخرى تحدد اتعاب المراجع بالاغراق بين صاحب المنشأة او اصحابها والمراجع والمكاتبات فى هذا الشأن تعتبر دليلا على مقدار الاتعاب .

مصاريف السيارات

قد تستخدم المنشأة السيارات فى سبيل نقل مشترياتها او فى سبيل نقل مبيعاتها او فى سبيل توصيل المديرين والموظفين ، ويحتاج مراجعة مصاريف السيارات الى عناية من المراجع فالمصاريف متعددة تحت هذا البند مثل الوقود والزيوت والتشحيم والتصليلات والصيانة ومرتبات السائقين واجور عمال النقل وشن الاطارات والبطاريات وقطع الغيار ورسوم الرخص والتأمينات المختلفة .

والفحص المستندى فى هذه الحالة يكون بالاطلاع على الفواتير والايصالات عن المبالغ المسددة ، ويجب ان تكون الفواتير والايصالات معتمدة من موظف مسئول . كما يجب ان يراعى المراجع التوجيه المحاسبى للمصروفات وتقسيمها الى انواع النقل المختلفة مراعى التفرقة بين مصاريف نقل المشتريات ومصاريف نقل المبيعات والمصاريف الادارية الخاصة بتوصيل الموظفين . ثم يجب التأكد من ان المصروف الذى صرف مصروفا ايراديا ، فمصاريف التصليلات هى مصاريف صرفت فى سبيل اعادة الاصل الى حالته الاولى ، وقد تصرف مصاريف رأسعالية تؤدى الى تحسين فى السيارة مثل تركيب موتور جديد ، والمصروف فى هذه الحالة سيؤدى الى تحسين فى الاصل وزيادة فى عمره الانتاجى وقيمة هذا المصروف يجب ان يجعل بها حساب الاصل لدينا .

مصروفات الصندوق النثرى

يجب على المراجع ان يتأكد من نظام الضبط الداخلى المتبع فيما يختص بصندوق المصاريف النثرية ، فاذا اطمأن اليه فيجرب اختباره بالصورة الآتية :

- ١- يختبر مستندات الصرف عن فترات متفرقة لمدة ستة اشهر او اقل .
- ٢- يتأكد من ان المستندات معتمدة من شخص مسئول او مستلم النقدية موقع على امر الصرف ويراجع المستندات الخارجية الاخرى المؤيدة لمصرف المصروف .
- ٣- التأكيد من التوجيه المحاسبى للمصروف وانه موجه الى الخانة الصحيحة بدفتر صندوق المصاريف النثرية .
- ٤- مطابقة الجانب المدين مع دفتر النقدية بأن المبالغ التى صرفت بشيك قد قيدت صحيحة فى الجانب المدين من دفتر صندوق المصاريف النثرية .
- ٥- مراجعة صحة الترحيل الى الحسابات بدفتر الاستاذ العام .
- ٦- قيامه بجرد فعلى مفاجئ لرصيد الصندوق الصغير ومطابقته مع الرصيد الدفترى .

اذا لم يطمئن المراجع الى سلامة نظام المراقبة الخاص بصندوق المصاريف النثرية فيجب ان يوسع المراجع من نطاق اختباره وان يتأكد من المبالغ الكبيرة او المبالغ التى لها صفة او طابع خاص .

مدفوعات رأسمالية

المدفوعات الرأسمالية هى التى تدفع فى سبيل الحصول على اصل او فى سبيل زيادة قدرته الانتاجية او سبيل جعل الاصل صالحا للاستعمال للغرض المشترى من اجله وكذلك تشمل المدفوعات الرأسمالية سداد قروض فى صورة قرض عادى او قرض سندات ، وسنورد فيما يلى بعض المدفوعات الرأسمالية وكيفية تحقق المراجع لها .

مشتريات اراضى ومباني

يطلع المراجع على عقود الملكية المسجلة لمشتريات الاراضى والمباني للتأكد من ثمن الشراء وشروط سدادها ورسوم التسجيل والدمغة وعلى الفواتير والايصالات الخاصة بتسديد السمسرة واتعاب المحامين وغير ذلك من المصاريف الرأسمالية التى تضاف الى قيمة الاصل . ويجب ان يعضد تحققه بالاملاء على قرار مجلس الادارة باعتماد شراء الاصل او على موافقة صاحب المنشأة او الشركاء فى حالة المؤسسات الفردية .

وقد تقوم المنشأة بتشبيد المباني لحسابها عن طريق مقاول او عن طريقها وفى الحالة الاولى يطلع المراجع على عقد المقاولة واعتماد مجلس الادارة له وعلى المناقصات الخاصة بانشاء العقار والتحقق من ان العطاء قد رسمى على المقاول الذى قدم اقل قيمة للمقاولة . ويفحص المراجع المستخلصات المقدمة من المقاول والايصالات الرسمية عن المبالغ المسددة . وفى حالة انشاء المنشأة للمباني لحسابها يفحص المراجع المستندات الخاصة بشراء المواد والمهمات واجور العمال واتعاب المهندسين وتوجه هذه الى حساب المباني .

ويجب على المراجع ان يتأكد من التوجيه المحاسبى لهذه المبالغ المنصرفة وتحميلها لحساب الاصل مباشرة .

العدد والآلات

يطلع المراجع على فواتير الشراء والايصالات الرسمية عن المبالغ المدفوعة واذا كان هناك اعتمادات مستندية مفتوحة لدى البنوك بخصوصها فيجب معرفة الكيفية التى صفيت بها هذه الاعتمادات .

وتعتبر المصاريف التى صرفت فى سبيل النقل والشحن والتأمين على الآلات مصاريفاً رأسمالية وكذلك مصاريف تركيب الآلات . وقد تشتري المنشأة آلة مستعملة وتجري عليها تصليحات جوهرية تزيد من قيمتها الانتاجية وهذه

المصروفات تزيد من قيمة الاصل . و اذا اشترت المنشأة قطع من الآلات وقامت بتزويدها ومصرفت اجور ومصروفات مختلفة فتعتبر كل هذه مصروفات رأسمالية يجب ان تضاف الى قيمة الاجزاء المشتراه .

الاثاث

مستند المراجعة هو الفواتير وايمالات المخالصة التي تخص شرا' الاثاث وعلى المراجع ان يطلع على الفواتير حتى يتبين له ان المشتري هو اثاث يجب ان يوجه الى حساب الاثاث ، كما يطلع على اعتماد الادارة لشرا' هذا الاثاث ، وقد تقوم المنشأة بصنع الاثاث في ورشتها وفي هذه الحالة يجب التأكد من ان جميع المصاريف والفوائد والاجور التي صرفت في تجهيل المنع قد رحت لحساب الاثاث .

السيارات

مستند المراجعة هو الفواتير وايمالات المخالصة واعتماد الادارة بشرا' السيارات ، ويجب التأكد من رخص السيارات وانها مسجلة باسم المنشأة

رد رأس المال

تعمل المنشآت على الاستغناء برأس مال اصحابها لان رأس المال مستثمر في اصولها المختلفة . والمنشأة في حاجة الى الامول طالما هي مستمرة في اعمالها . ولكن قد يكون هناك مال زائد عن حاجتها وفي هذه الحالة قد يرد الى اصحابه . ورد رأس المال ممكن بالنسبة الى المؤسسات الفردية او شركات الاشخاص بشرا' بتغيير عقد الشركة بالنسبة لشركات الاشخاص واتخاذ الاجراءات القانونية لهذا التغيير ، كما قد ترد حصة الشريك عند انفصاله او وفاته . ويجب ان يتأكد المراجع من ان الاجراءات القانونية قد اتخذت عند رد رأس المال وان يطلع على ايمالات استلام صاحب رأس المال لجانب من رأسماله المردود .

ويختلف الوضع بالنسبة لشركات الاموال حين تخفيض رأس المال وسنتعرض لذلك عند الكلام عن الشركات المساهمة .

سداد القروض

القروض التي تحصل عليها المنشآت قد تكون قروضا مباشرة من المقرض سواء بنك او فرد او شركة او مؤسسة ائتمانية او قد تكون سندات تصدرها ويساهم فيها الجمهور وهذه السندات لا يتاح اصدارها الا لشركات الاموال . والقروض تتعقد باتفاقيات ينص فيها على قيمة القرض وعلى الضمان الذي قد يكون على جميع اصول الشركة او بعض اصولها الثابتة او المتداولة وكذلك على فائدة القرض وعلى طريق سداده .

ولمراجعة سداد القروض يطلع المراجع على عقد القرض والايصالات والمخالفات التي تغيد انتهاء المديونية .

شراء أوراق مالية

تشمل الاوراق المالية الاسهم والسندات التي تصدرها الشركات المساهمة وسندات القروض التي تصدرها الحكومة المركزية او المحلية . ولمراجعة شراء الاوراق المالية يطلع المراجع على الفاتورة المرسلة من سمسار الاوراق المالية وعلى الايصال الخاص بتسديد قيمتها مضافا اليها العمولة ، ويطلع على الاوراق المالية نفسها اذا كانت في حيازة المنشأة او يطلب مصادقة من البنك المحفوظة لديه هذه الاوراق . ويجب التأكد من ان الاسهم والسندات الاسمية قد حولت باسم المنشأة وان التنازلات التي بها صحيحة .

وقد تكتتب المنشأة مباشرة في اسهم وسندات الشركات او في القروض الحكومية وهنا تراجع الاموال المدفوعة عند الاكتتاب على الايصال باستلام النقدية وكذلك على مطالب التخصيص الذي يظهر كيفية تخصيص هذه الاوراق للمنشأة .

الشراء بالتقسيط

يطلع المراجع على عقد الشراء بالتقسيط لملاحظة الثمن النقدي والفائدة المحتسبة ومقدار القسط وعدد الاقساط التي ستسدد . وكذلك الايصالات الخاصة بالتسديد .

- ١- يجب على المراجع التأكد من التوجيه المحاسبي كما يلي :
 ١- اذا كان المشتري اصلا فيجب ان يوجه الى حساب الاصل بالثمن الاجمالي ويحتسب الاستهلاك على اساس القيمة النقدية .
- ٢- الفائدة ترحل الى حساب الفائدة المستحقة على ان تقسم على المدد التي استمر دفع الاقساط خلالها .

مدفوعات متنوعة سداد قيمة أوراق الدفع

عندما تسدد المنشأة الورقة التجارية المسحوبة عليها تسترد لها وتعتبر الورقة في هذه الحالة مستنداً لتسديد ورقة الدفع ، وقد تسدد المنشأة أوراق الدفع المسحوبة عليها عن طريق البنك وفي هذه الحالة يطلع المراجع على اشعار الخصم المرسل من البنك وكذلك على كشف حساب البنك ليتأكد من ان قيمة ورقة الدفع قد سددت .

مسحوبات الشركاء

وقد ينص في عقد شركات الاشخاص على السماح للشركاء بسحب مبالغ من ارباح الشركة لأغراضهم الخاصة ، او قد يسحب الشريك بضاعة لاستهلاكه الخاص ، او قد يتمتع بمزايا عينية اخرى من الشركة . كما قد ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على المسحوبات يحمل بها الشركاء ويجب على الشريكين ان يوقع ايمالا بكل المبالغ التي سحبها حتى يكون مستنداً لسحبها لهذه الاموال او ان يوقع على كشف حساب بالمبالغ التي سحبها .

وعند فحص المسحوبات يتأكد المراجع من مسحوبات الشريك طبقاً لعقد الشركة ويطلع على الايصالات الموقعة عليها من الشركاء او مصادقتهم على ارصدة حساباتهم الجارية او حسابات المسحوبات.

وقد ينص عقد الشركة على مرتبات او مكافآت للشركاء ولمراجعة المرتبات يجب التأكد من مقدارها من عقد الشركة وتكون الايصالات الموقعة عليها من الشريك في هذه الحالة هي مستند العملية.

ضرائب الدخل

تشمل ضرائب الدخل الضريبة على ايراد القيم المنقولة والضريبة على الارباح التجارية والصناعية والضريبة على كسب العمل وارباح المهن غير التجارية وضريبة الدخل العام.

وعند مراجعة تسديدات الضرائب يطلع المراجع على الايصالات الرسمية المخرجة من مصلحة الضرائب عن الضرائب المسددة ويلاحظ ان تسديد الضريبة على الارباح التجارية والصناعية والضريبة على ارباح المهن غير التجارية وضريبة الدخل العام يكون على اساس الاقرار المقدم من الممول الى ان تتم المصلحة فحص الحسابات وتحديد الضرائب النهائية المستحقة عليه. ولذلك نجد ان ما يدفعه الممول يكون بناءً على حساباته وتقديراته وعلى هذا فبالايجالات عن هذه الضرائب لا تعتبر مخالطة نهائية التي ان يتم الترتيب النهائي. اما ضرائب القيم المنقولة وكسب العمل فالمدفوع يعتبر نهائياً وفي حكم النهائي.

وعلاوة على الاطلاع على ايصالات التسديد يفحص المراجع الاساس الذي احتسبت عليه الضريبة للتأكد من صحته. وبالنسبة لضريبة كسب العمل فقد سبق ان اشرنا الى ان المراجع يتأكد من صحة احتسابها عند مراجعتها للكشوفات المرتبطة والايجوز.

تأمينات العطاءات

يشترط للتقدم للعطاءات العامة دفع تأمين يحدد كنسبة مئوية من قيمة العطاء وقد تدفع المنشأة قيمة التأمين بشيك او بحوالة او نقدا او قد تقدم خطابات ضمان من احد البنوك ، ولمراجعة تأمينات العطاءات يجسب الاطلاع على شروط العطاء للتأكد من قيمة التأمين الواجب دفعه ثم فحص الايصال المعطى عن التأمين ، وفي حالة رفض التأمين يرد للمنشأة الشيك او الحوالة او المبلغ الذى دفعته كتأمين .

ويجب ان يتأكد المراجع من التوجيه المحاسبى للمبلغ المدفوع كتأمين .

وبالنسبة لخطابات الضمان يطلع المراجع على شهادة البنك بخصوص خطابات الضمان التى اصدرها ولم ينتد اجلها . ويقيد البنك على حساب جارى المنشأة لديه العمولة والمصروفات الخاصة بخطابات الضمان سواء عند اصدارها او عند ردّها .

المراجعة المستندية للمقبوضات

تعتبر عملية مراجعة المقبوضات من وجهة نظر المراجع اصعب فى التحقق من مراجعة المدفوعات نظرا لطبيعة الادلة فى كلا الحالتين ، فالادلة فى مراجعة المدفوعات معظمها خارجية ، اما مستندات المقبوضات فمعظمها داخلية ولذلك يجب على المراجع ان يولى المقبوضات عناية كبيرة . فالمستندات المؤيدة للمبالغ المستلمة ما هى الا صور لمستندات تحرر داخل المنشأة، ويلجأ المراجع الى ادلة اخرى ليثبت عئن على سلامة وصحة المقبوضات مثل :

أ - سلامة نظام الرقابة الداخلية .

ب - الرجوع الى مستندات من طرف ثالث مثل البنك فى حالة ايسداع

المتحصلات لدى البنك فيطلع على اشعارات البنك الدائنة وكشف الحساب .

ومصادقات العملاء على كشف حسابهم وقرارات مجلس الادارة والد فائر البيانىة

مثل دفتر البريد الوارد ودفتر الشيكات الواردة .

مقبوضات من عملاء عن مبيعات آجلة

يسدد العملاء المبالغ المستحقة عليهم سواء نقدا او بشيكات يوردها العملاء بأنفسهم او يرسلونها بالبريد او يسلمونها الى مندوبى او وكلاء المنشأة ويحصل العميل على ايصال رسمى بالمبلغ المدفوع وتبقى صورة لهذا الايصال فى دفتر الايصالات . وتصبح صورة الايصال المستند الذى على اساسه يراجع المراجع المبلغ المتحصل ، وفى مراجعة المراجع لصورة الايصال يجب ان يلاحظ التواريخ على صورة الايصالات وهى مطابقة لتواريخ القيد بدفتر النقدية ، ويلابق المبالغ ويورده عن سبب كل تغيير قد يظهر على صورة الايصالات ويجب ان يحمل الايصال امضا اكثر من موظف من بينهم الصراف .

وتتوقف مدد الاختبار التى يقوم بها المراجع على متانة نظام المراقبة الداخلية وعلى كمية العمليات ويوزع اختباره عن المدة بصورة غير منتظمة ويتحقق المراجع فى حالة التسديد بشيكات من دفتر الشيكات الواردة بأن الشيك قد ورد وارسل للبنك للحصول ويتحقق من اضافته لحساب البنك الجارى من كشف الحساب .

وانذا كان العميل قد ادى المستحق عليه لوكيل او مندوب المنشأة فانه يحصل على ايصال مؤقت على ان ترسل له المنشأة ايصالا رسميا عند تسلمها المتحصلات من الوكيل او عند ايداعه هذه المبالغ بالبنك وارسالها الكشف التفصيلى باسماء العملاء وصور الايصالات المؤقتة . ويطلع المراجع على الكشف التفصيلى المرسل من الوكيل وعلى صور الايصالات المؤقتية والايصالات الرسمية ويطابق مبالغها مع القيود بدفتر النقدية مع مراعاة

التواريخ (تاريخ الايصال المؤقت ، تاريخ الكشف ، تاريخ الايصال النهائى وتاريخ القيد بدفتر النقدية) التى يجب ان لا تكون متباينة كثيرا بيدل على اهمال او عدم توريد المبالغ فى حينها .

وقد يكون كشف متحصلات الوكيل أساسا لاحتساب العمولة المستحقة له عن التحصيل ، وعلى المراجع ان يتأكد من العلمليات الحسابية الواردة فيه .

وقد تسمح المنشأة لعملائها الذين يسدون في خلال اقتراب الاثنتان من خصما كنسبة مئوية من التسديد وينص على هذه الخصم عادة في الفاتورة ويرد ويقيد المبلغ الصافي المتحصل في خانة البنك او الصندوق اما الخصم المسموح به في قيد في خانة الخصم المسموح به امام المبلغ . ويجب على المراجع التأكد من الصحة الحسابية للخصم وانها من حق العميل الحصول عليه وذلك بمراجعة صورة الايضالات مع الفواتير الخاصة بالبيع .

مقبوضات المبيعات النقدية

يتوقف مدى اطمئنان المراجع بمحة المبيعات النقدية على نظام الضبط الداخلي المتبع بالنسبة لها . وقد سبق ان بينا انواعا من المراقبة الداخلية الذي يبين بالنسبة للمبيعات النقدية . وعند مراجعة المراجع للمبيعات النقدية يتحقق من :

١ - صورة قسائم البيع بالذات المملوكة الذي يحتفظ به البائع مع كشفه .
تفريغ هذه القسائم

٢ - مراجعة مجموع كشف التاريخ مع مجموع كشف النقدية اليومي والذي يقيد به المصارف .

٣ - مراجعة القسائم الأصلية التي تحتفظ بها الطرفا مع صورة قسائم البيع التي سلمت لقسم التسليم .

٤ - التأكد من ان مجموع كشف النقدية اليومي قد قيد بدفتر الصندوق العام حسب تواريخ البيع . وقد تستخدم المنشأة آلات تسجيل النقدية وعلى المراجع في هذه الحالة ان يختبر الاشرطة التي تسجل عليها المبالغ المستلمة داخل الآلة مع ما قيد بدفتر النقدية ومع صورة قسائم البيع .

وفي المنشآت الصغيرة قد لا يكون هناك نظاما للمراقبة الداخلية للمبيعات النقدية ، ويصعب على المراجع في هذه الاحوال التأكد من قيمة المبيعات النقدية . ويمكن تقدير المبيعات النقدية على وجه التقريب في منشأة تباع نقدا على اساس الموجود في اول العدة من المخزون والمشتري منه خلال العدة ومصروفات الشراء والباقي في نهاية العدة ونسبة مجمل الربح المنتظر تحقيقها على هذه المبيعات (بضاعة اول العدة + المشتريات ومصاريفها + مجمل الربح - بضاعة آخر العدة = المبيعات) .

وبمقارنة مجمل الربح مع المبيعات واستخراج نسبة مجمل الربح ومقارنتها مع نسبة الربح المعتادة عن هذا النوع من النشاط يمكن الحكم على مدى صحة رقم المبيعات النقدية .

واذا لم يتمكن المراجع من التأكد من المبيعات النقدية فمن المستحسن ان يحل محل مسئوليته بالنسبة للمبيعات النقدية بعد ان يوجه نظره موكله الى عدم سلامة المبيعات .

أرباح وفوائد الأوراق المالية .

وقد تمتلك المنشأة أوراقا مالية تستثمر فيها جانبا من اموالها السائلة وتدر هذه الاوراق المالية فائدة ثابتة مثل السندات او ربحا موزعا عن الاسهم وتدفع فائدة السندات في مواعيد محددة ، اما ارباح الاسهم فتصرف بعد اعلان قرار الجمعية العمومية .

وللحقوق من الفائدة والارباح يجب الرجوع الى اصل السند او السهم للتأكد من ان الكوبون قد قدم في سبيل صرف الفائدة او الربح ، وكذلك من مصدر الفائدة بالنسبة للسندات اما بالنسبة للاسهم فيجب الاطلاع على قرار الجمعية العمومية بمقدار الربح الموزع عن السهم والتاريخ المحدد للتوزيع .

وفى العادة تطلب المنشأة من بنكها تحصيل الفائدة او الارباح المستحقة على الاوراق المالية ، وفى هذه الحالة يطلع المراجع على الاشعارات التى يرسلها البنك الى المنشأة وايضا على كشف البنك ، وتخضع من المبالغ المحملة عمولة تحصيل البنك القوائد والارباح . وتصرف الفائدة او الارباح بعد استقطاع ضريبة القيم المنقولة المستحقة على هذه المبالغ . ويتعين على المراجع ان يتحقق من ان صافى المبلغ بقصد استقطاع الضريبة هو الذى جعل به دفتر النقدية مدينا ، كما يجعل دفتر النقدية دائنا بمقدار عمولة تحصيل البنك ، كما يتحقق المراجع من ان المبالغ التى حصلت عليها المنشأة من استثمارات فى الاوراق المالية ، كل ما كان يجب ان يقبض وان المبالغ قبضت فى مواعيدها المحددة .

فوائد دائنة

قد تقرض المنشأة الغير قرضا وتحصل على فائدة عن القرض حسب الاتفاق وفائدة القرض تعتبر ايراد للمنشأة ويجب على المراجع الاطلاع على عقود القرض او المراسلات الخاصة بالقرض للتحقق من قيمة القرض وسعر فائده وميعاد تسديده ، ويطلع المراجع على صور الايصالات عن الفائدة المسددة ويلاحظ ان الفائدة بعد خصم ضريبة القيم المنقولة . اما فيما يختص بحسابات الايداع فان الفائدة فى العادة تضاف الى رصيد الايداع ويجب على المراجع التحقق من ان الفائدة قد اضيفت بدفتر الايداع وانها تدرج بانتظام فى الحساب .

مقبوضات ايجار

قد تمتلك المنشأة اراض او مباني او شون تؤجرها للغير نظير تحصيل ايجار شهرى او لآى مدة اخرى . وللتأكد من صحة المبالغ المحصلة نظير الايجار يطلع المراجع على عقود الايجار للتحقق من المبالغ الواجب استلامها والمواعيد

التي يجب ان تؤدي فيها • وكذلك الاطلاع على الشروط الاخرى مثل دفع تأمين للايجار وتحمل استهلاك العمالة • ويفحص المراجع صور الايصالات المعطاه للمستأجرين عن المبالغ التي قاموا بسدادها ويجب مراعاة انتظام السداد •

ويجب على المراجع التأكد من المدد التي بقيت فيها الاملاك والعقارات خالية والاستفسار عن الاسباب والتأكد من تواريخ خلوها وانتهاؤها •

مقبوضات عمولة وسمسرة

قد تقوم المنشأة بأعمال تستحق عليها عمولة كنسبة مئوية لمجموع قيمة العملية وللتحقق من مبلغ العمولة يطلع المراجع على عقد الوكالة لمعرفة اساس احتساب العمولة والنسبة المئوية المحددة لها • ويطلع على صور الكشوف المرسله من المنشأة بخصوص العمولة المستحقة والمراسلات المختلفة وعلى صور الايصالات المرسله للموكل عن العمولة المسددة •

مقبوضات ديون معدومة

قد تحصل المنشأة ديونا سبق اعتبارها معدومة وقد تحصل هذه الديون بالطرق العادية او بعد صدور حكم او عند تقسيم روكية التغليسة وفى كل هذه الاحوال يتأكد المراجع من سلامة المبالغ المحصلة باطلاعه على المراسلات الخاصة بتحصيل الدين وعلى صور الايصالات الخاصة بتسلم الدين • وفى كل الاحوال لا يجب ان يجرى اعدام دين الا بعد التأكد التام من عدم تحصيله وفى حالة الشك يجب معاملته كدين مشكوك فى تحصيله •

مقبوضات رأس المال

فيما يختص بالشركات المساهمة سنشير الى طريقة مراجعة رأس المال وزيادة رأس المال عند الكلام عن الشركات المساهمة •

أما فيما يختص بالمشآت الفردية فيرجع لصاحب رأس المال للتأكد منه من صحة مبلغ رأس المال والزيادات التي طرأت عليه وقد يقدم اصولاً عينية والتزامات كـ رأس مال للمشاة وفي هذه الحالة يجب التحقق من العقود الخاصة بنقل ملكية هذه الاصول للمشاة وقيم الاصول كما هي واردة في العقد ثم التحقق من ان العقد نهائياً ومسجلاً .

أما فيما يتعلق بشركات الاشخاص فيرجع الى عقد الشركة لتحديد نصيب رأس المال لكل شريك وكيفية تسديده واذا قدم شريك سداداً لرأس ماله اصولاً عينية فيجب التحقق من قيم هذه الاصول وموافقة الشركاء عليها ونقل ملكية هذه الاصول الى الشركة بعقد نهائى مسجل . وفي حالة زيادة رأس المال يتحقق من ان عقد الشركة قد عدل وان هذا التعديل قد نشر .

مقبوضات عن مبيعات أصول

يطلع المراجع على قرار مجلس ادارة الشركة المساهمة بخصوص الموافقة على البيع ، ويفحص المراجع صور فواتير البيع والعقود والاتفاقيات وصور الايتمالات المعطاه عن المبالغ المحملة من البيع . كما يطلع على اجراءات المناقصة الخاصة بالبيع اذا اجريت مناقصة لبيع هذه الاصول مثل حالة بيع آلات خردة ، والتأكد من ان البيع تم لمن تقدم بأعلى عطاء .

مبيعات أوراق مالية

ينطلع المراجع على فاتورة البيع الصادرة من السمسار وصورة ايصال تسليم المبلغ او اشعار البنك اذا اودعت في حة هذه الاوراق المبيعة بالبنك . وقد يقيد المبلغ الدافى بعد خصم العمولة بدفتر النقدية او يقيد المبلغ الاجمالى بدفتر النقدية وعمولة السمسار فى الجانب الدائن من نفس الدفتر . ويجب على المراجع ان يتأكد من ان بيع الاوراق المالية قد تم بناءً على اعتماد مجلس الادارة (فى حالة الشركات المساهمة) او الشركاء او صاحب المشاة ففى

الاحوال الاخرى .

تعويضات من شركات التأمين

يطلع المراجع على بوليصة التأمين والمكاثبات التي تمت بين المنشأة وشركة التأمين بخصوص التعويض المستحق وعلى صورة ايصال استلام التعويض.

مقبوضات أوراق قبض

قد تلجأ المنشأة لتحصيل ورقة القبض الى الآتى :

- ١- الاحتفاظ بالورقة لحين حلول ميعاد استحقاقها ثم تقديمها للمسحوب عليه عند حلول اجلها لقبض قيمتها .
 - ٢- ارسال الورقة للبنك لتحصيلها عن طريقه .
 - ٣- قطع الورقة لدى البنك للحصول على قيمتها الحالية .
- فى الحالة الاولى عند استلام قيمة الورقة فى تاريخ استحقاقها تسلم الورقة الى المسحوب عليه الذى سدد قيمتها ، ولا يبقى لدى المنشأة مستنداً عن عملية التسديد سوى دفتر يومية اوراق القبض الذى يظهر فيه تواريخ استحقاق اوراق القبض والتي يجب ان يتحقق منها المراجع ويرى ان اوراق القبض قد حصلت فى مواعيدها ، اما الاوراق التى لم تحصل فيؤكد من انه عمل عنها بروتستو عدم دفع او جددت .
- وفى الحالة الثانية يقوم البنك بتحصيل قيمة الورقة و اضافتها لحساب جارى المنشأة ويطلع المراجع على اشعار البنك بتحصيل القيمة وعلى المراسلات الخاصة بهذه الاوراق من حيث تحصيل قيمتها او رفض دفعها وعمل البروتستو وكذلك يفحص كشف البنك ويتأكد من ان المبلغ قد اضيف للحساب الجارى .

وفى الحالة الثالثة يقوم البنك باضافة صافى القيمة الى الحساب الجارى للمنشأة بعد استقطاع مصاريف القطع ، ويتحقق المراجع من هذه العملية بالرجوع الى كشف البنك وا شعاره بشأن المبلغ المقيد لحساب المنشأة وهو صافى القيمة . ويتحقق المراجع من القيد المحاسبى بأن حساب مصاريف قطع اوراق القبض قد جعل مدينا بقيمة مصاريف القطع .

كشف البنك

يرسل البنك كل ستة اشهر او اقل من تلقاء نفسه او بناء على طلب المنشأة كشفا بالعمليات الخاصة بالمنشأة مع البنك من ايداعات ومسحوبات فكان كشف الحساب صورة لما قيد به البنك في دفاتره لحساب المنشأة لديه مع بيان الرصيد والغرض من ارسال او طلب كشف البنك هو مراجعة ما ورد فيه مع ما قيد في دفاتر المنشأة والتأكد من مطابقة رصيد كشف الحساب مع الرصيد الدفترى والتقصي عن اى سبب للاختلاف .

ويجب ان يراجع كشف البنك مع ما هو وارد بدفتر النقدية فيما يختص بالايداعات والمسحوبات ويراعى في مراجعته للكشف مع دفتر النقدية الآتى :

١- التأكد من مطابقة مفردات مبالغ الايداعات والمسحوبات في كشف البنك مع مفردات دفتر النقدية وقد يحدث اختلاف بينهما نتيجة تقييد البنك لبعض المبالغ صافية بعد خصم العمولة والمصاريف وفي هذه الحالة يجب على المراجع ان يرجع الى الاشعارات الاصلية وقوائم الايداع لمعرفة المبالغ الاجمالية ومقدار المصاريف .

٢- التأكد من تواريخ الايداعات الواردة بكشف البنك وتلك الواردة بدفتر النقدية وملاحظة عدم تفاوت تواريخ الايداعات ، فبالنسبة للايداعات النقدية يكون تاريخ الايداع بدفتر النقدية متمشيا مع الوارد بكشف الحساب اما بالنسبة للشيكات والحوالات فان البنك لا يقيد قيمتها للمنشأة الا بعد تحصيلها وعلى كل حال فلن تكون الفترة طويلة . والغرض من التأكد من هذه التواريخ هو اكتشاف اى تلاعب في ايداع المتحصلات التى قيدت متأخر ايداعها في البنك لغرض فى نفس المودع كابقاء المبالغ طرفه لاستعماله الخاص .

٣- قد يلاحظ المراجع ان هناك مبالغ واردة في كشف البنك ولكنها لم تقيد في دفتر النقدية بالترتيب التاريخى الذى ظهرت به في الكشف وقد يكون سبب ذلك ان البنك قيد هذه العمليات في حساب المنشأة ولم يخطر بها المنشأة مثل المصاريف وعمولة البنك . وهذه العمليات يجب ان تقيد بدفتر النقدية عند اكتشافها .

٤- يراعى ان المقبوضات المقيدة بدفتر النقدية مطابقة لما هو وارد فى قسائم الايداع ، اما المسحوبات فلا ترد بكشف البنك بنفس الترتيب الذى قيدت به فى دفاتر المنشأة لأن البنك لا يقيد ها الا عند سداد الشيكات المسحوبة ولسهولة المطابقة يسترشد بأرقام الشيكات والتى عادة ما يظهرها البنك فى كشف الحساب ، كما انه عادة ما تكون هناك عدة شيكات بنفس المبلغ .

مذكرة التسوية

عند مطابقة كشف البنك مع فيود دفتر النقدية قد توجد مبالغ مودعة واردة بدفتر النقدية ولكن لم ترد فى كشف البنك وهذه المبالغ تمثل ايداعات بالبنك ولكن لم يحصلها البنك بعد لحساب المنشأة ولذلك لم ترد فى كشف الحساب . وهذه المبالغ تكون عن فترة قصيرة قبل تاريخ نهاية كشف البنك ، كما ان هناك شيكات حررتها المنشأة وقيدت بدفتر النقدية ولكن لم يتقدم اصحابها فى طلب قيمتها بعد وقيم هذه الشيكات تظهر بدفتر النقدية ولكن لا تظهر بكشف الحساب .

وتعمل المنشأة مذكرة تسوية لمطابقة رصيد كشف الحساب مع رصيد دفتر النقدية .

جنيته

رصيد كشف البنك (دائن حسب كشف البنك) ٣١ / ١٢ / ١٩-١ ٨٧٦٥

يضاف اليه ايداعات لم تظهر بكشف البنك ٨٩٠

٩٦٥٥

٤٣٢

يلرح شيكات حررت ولم تظهر بكشف البنك

٩٢٢٣

الرصيد حسب دفتر النقدية فى ٣١ / ١٢ / ١٩-١

جنيـه

. أو قد يطابق رصيد كشف الحساب كالاتى :

رصيد دفتر النقدية فى ٣١ / ١٢ / ١٩٠١ (مدين) ٩٢٢٣
يضاف شيكات حررت ولم تظهر بكشف البنك ٤٣٢

٩٦٥٥

٨٩٠

يطرح : ايداعات لم تظهر بكشف البنك

٨٧٦٥

الرصيد حسب كشف البنك فى ٣١ / ١٢ / ١٩٠١

وفى حالة السحب على المكشوف

رصيد كشف البنك (مدين حسب كشف البنك) فى ٣١ / ١٢ / ١٩٠١ — ٥٩٣

٢٨٠

بالرح — شيكات ارسلت للتحصيل

٣١٣

٢١٧

يضاف — شيكات حررت ولم تظهر بكشف البنك

٥٣٠

الرصيد حسب دفتر النقدية

وعند انتهاء مراجعة المراجع لدفتر النقدية مع كشف حساب البنك ، وحتى يتحقق من مطابقة رصيد خاتنى البنك بدفتر النقدية مع رصيد كشف الحساب

يقوم بنصفير مذكرة التسوية او فحص مذكرة التسوية التى اعدتها المنشأة .

ولزيادة التأكيد يتم المراجع المبالغ المعلقة بمذكرة التسوية فى كشف الحساب التالى للتأكد من اضافة الشيكات التى ارسلت للتحصيل وتقديم الشيكات

المسحوبة على البنك للدفع ، وتحرى السبب فى حالة استمرار بعض الشيكات

بدون تقديم الى البنك مدة طويلة .

ويجب ان يتأكد المراجع من ان الشيكات التى صدرت فى نهاية المدة قد سُلِّمَتْ لاصحابها لانه قد تحرر شيكات وتقييد قيمتها بدفتر النقدية . وانما تترك بدون توقيع ولا ترسل الى المستفيد الا فى المدة التالية وذلك لتحسين مركز السيولة بالميزانية ويجب على المراجع ان يتأكد من ان جميع الشيكات قد ارسلت لاصحابها والغاى القيود الخاصة بالشيكات التى لم ترسل بعد لاصحابها .

اما عن الايداعات لدى البنك فى نهاية المدة والتى تظهر فى كشف البنك فيجب على المراجع علاوة على الاطلاع على كشف الحساب عن المدة التالية التأكد من ايداعها لدى البنك من مقتضى قسائم الايداع والموجود صورها لدى المنشأة .

وتظهر مذكرة التسوية تفصيلات عن الايداعات التى قيدت بدفتر النقدية ولم ترد بكشف البنك من حيث تواريخ تقييدها فى دفتر النقدية وتاريخ قسيمة الايداع وارقام وتواريخ الشيكات والجهات الواردة منها . كذلك بالنسبة للشيكات التى حررت ولم ترد بكشف الحساب لعدم تقديمها الى البنك حتى تاريخ انتهاء السنة المالية فيظهر تفصيلات هذه الشيكات من حيث مبالغها وارقامها واسم المستفيد وتواريخ السحب .

وعلاوة على مراجعة كشف حساب البنك يطلب المراجع مصادقة من البنك ترسل مباشرة اليه برصيد حسابات المنشأة لدى البنك فى التاريخ الذى يهمه . ورصيد البنك الذى يظهر فى الميزانية هو الرصيد الدفترى وليس الرصيد بموجب كشف البنك لأن الميزانية تمثل أرصدة دفترية مطابقة لدفانر المنشأة . وقد غفل بعض المنشآت اظهار رصيد حساب البنك مع اجراء تسويات بالنسبة للنقدية المودعة والتى لم تقيد لحسابها بالبنك على اعتبار انها نقدية بالطريق وشيكات تحت التحصيل ، اما الشيكات المحررة ولم تقدم بعد فتسوى مع أرصدة الدائنين .

العمليات الحسابية

مراجعة العمليات الحسابية مهم من وجهة نظر المراجع ليتأكد من صحة جمع المبالغ الواردة بدفتر النقدية ، حتى يتلافى أى خطأ متعمد فسى الجمع . ويتحقق المراجع من جمع المجاميع الرأسية او الافقية لدفتر النقدية ولخاناته المختلفة ، كما يراجع صحة العمليات الحسابية الخاصة بالخصم بنوعيه والعمولات . وقد يجرى المراجع اختبارات لهذه العمليات الحسابية اذا تحقق من صحة العمليات الحسابية التى تجريها المنشأة ومراجعة هذه العمليات بواسطة المراجع الداخلى او بواسطة الآلات المحاسبية ويستحسن ان يكون اختبار العمليات الحسابية من مجاميع وتضريبات وخلافه لنفس المدد التى فحمت مستنديا وروجعت الترحيلات الخاصة بها .

مراجعة الترحيلات بدفتر الأستاذ

ترحل القيود التى قيدت بدفتر النقدية الى :

- ١- دفاتر استاذ العملاء .
- ٢- دفاتر استاذ الموردين .
- ٣- دفاتر الاستاذ العام .
- ٤- اليومية العامة .

وتكون الترحيلات الى دفاتر استاذ الموردين والعملاء غصائية فترحل مفردات المبالغ المستلمة من العملاء لحسابات العملاء والمبالغ المدفوعة الى الموردين لحساباتهم . اما الترحيل الى دفاتر الاستاذ العام فيكون اجمالاً أى مجموع الخانات وذلك عن طريق قيود مركزية بدفتر اليومية العامة . ومهمة المراجع ان يتأكد من صحة هذه الترحيلات الى دفاتر الاستاذ المختلفة وقد يقوم بمراجعة الترحيلات جميعها عن السنة او يقوم باختبارات اذا تأكد من قوة نظام الضبط الداخلى معتمداً فى هذه الحالة على الحسابات الاجمالية والموازن المستقلة لدفاتر الاستاذ المتوازنة . ومراجعة

الترحيلات تساعد المراجع في تتبع الحسابات الموجودة بدفاتر الاستاذ
فيه رقب اسماء وطسعة هذه الحسابات التي سجل اليها المبالغ
المختلفة .

وقد عثرنا في دفتر النقدية خانة خاصة بالمتنوعات وهي المبالغ
التي تمثل ايرادات مختلفة ليس من طبيعتها التكرار فيقتصد بالنسبة
لها في افراد خانات خاصة وكذلك بالنسبة للمصروفات . وفي هذه
الحالة يجب ان يدقق المراجع في هذه المبالغ ومراجعتها وتحليلها
حتى يمكن ترحيل هذه المبالغ الى حساباتها الصحيحة والفرقة
بين المصروفات الايرادية والرأسمالية .

الفصل الثاني

المراجعة المستندية للعمليات التجارية

يقصد بالعمليات التجارية ما تقوم به المنشأة من نشاط في مجالى الشراء والبيع ، ويتوقف هذا النشاط على نوع المنشأة سواء أكانت منشأة تجارية أو صناعية أو منشأة خدمات . وعمليات الشراء والبيع تكون جانبا كبيرا من نشاط المنشأة ويتوقف ربحها أو خسارتها على مدى معاملاتها وكبر هذه المعاملات أو صغرها ومعدل دوران رأس المال فى العملية التجارية . وسواء أكانت المنشأة صناعية أو تجارية فإن الجانب من المجموعة الدفترية الخاصة بتقيد وتحليل عمليات الشراء والبيع واحد . والدفاتر التى تتأثر بالعمليات التجارية فى النظام المحاسبى هى :

أ - دفاتر يومية المبيعات والمشتريات ودفاتر يومية مردوداتها .

ب - دفاتر الاستاذ الشخصية (أستاذ العملاء والموردين) .

ج - دفتر الاستاذ العام .

وبجانب هذه الدفاتر الرئيسية تساعد ها دفاتر أخرى فى تكملة الحسابات

الشخصية وهى :

١ - دفاتر يومية اوراق القبض واوراق الدفع .

٢ - دفتر النقدية .

٣ - دفتر اليومية العامة .

وسراجعة العمليات التجارية من المهام الرئيسية التى يقوم بها المراجع

معتمدا على ذلك على :

١ - المستندات الاصلية كالعقود والفواتير والمصادقات والايمالات وغيرها وقد

تكون «ذاتية» خارجية او داخلية حسب الاحوال .

- ٢- وجود نظام للمراقبة الداخلية .
- ٣- صحة العمليات الحسابية ودقتها سواء باستعمال الآلات المحاسبية أو بالطرق اليدوية .
- ٤- وجود وسائل محاسبية تكشف الأخطاء كدفاتر الاستاذ المتوازنة وحسابات المراقبة الاجمالية .

نطاق مراجعة العمليات التجارية

يتوقف المدى الذى يعمل اليه المراجع فى مراجعته وهل يقوم بمراجعة شاملة لكافة العمليات التجارية او يجرى اختبارات لهذه العمليات على وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية ومراجعة العمليات التجارية ويستلزم من المراجع ما يلى :

- ١- فحص المستندات المؤيدة للعمليات التجارية كالفواتير والمراسلات والعقود واوامر الشراء خلال المدة .
- ٢- اختبار الترحيلات من الدفاتر الاولى الى حسابات الاستاذ الشخصية .
- ٣- مراجعة الكشف بالارصدة المستخرجة من دفاتر استاذ العملاء والمورد بين عن الارصدة الفردية لكل حساب مع مطابقة الرصيد الاجمالى لهذه الكشف مع رصيد حسابات المراقبة الاجمالية .
- ٤- مطابقة الارصدة مع المصادقات الواردة من العملاء والموردين .
- ٥- فحص الارصدة المدينة للعملاء من حيث امكانية التسديد .
- ٦- تتبع الارصدة المدينة والدائنة فى المدة الجديدة للتأكد من صحة وجود هذه الارصدة .
- ٧- مراجعة اوراق القبض واوراق الدفع .
- ٨- اختبار العمليات الحسابية فى المستندات والدفاتر .

المراجعة المستندية للشتریات

تعتبر فاتورة الشراء المستند الرئيسى لمراجعة الشتریات ، وعلى هذا يجب التحقق من الفاتورة من جميع اوجہها كمستند لعملية التقييد ، فيجب ان يتحقق من ان الفاتورة رسمية اى محررة على مطبوعات المورد مبينا بها جميع تفاصيل البضاعة وان تاريخ الفاتورة داخل فى خلال المدة المالية وان تكون معنونة باسم المنشأة . ويتحقق المراجع بطريقة الاختبار من اعتماد الشراء سوا من مجلس الادارة او من ادارة الشتریات او من موظف مسئول ، وايضا يختبر المراجع فواتير الشتریات مع اوامر ومقود الشراء والاطلاع على ملفات المناقصات وان يتحقق من دفتر البضاعة الواردة للتأكد من الورد الفعلى للبضاعة التى قيدت بدفتر يومية الشتریات . وهذا الاختبار الاخير ذو اهمية خصوصا فى الايام الاخيرة من السنة المالية القديمة والفواتير التى قيدت فى الايام الاولى من السنة الجديدة . اذ قد تستلم المنشأة بضاعة فى نهاية السنة وتقيد بدفتر اليومية للبضاعة الواردة وتجرد من ضمن بضاعة آخر المدة بينما لا تقيد فاتورة الشراء نظرا لعدم استلامها او لعدم تقييدها بالرغم من استلامها ولذلك تقيد فى اوائل السنة التالية للتأشير على الورد والمركز المالى للمنشأة .

وقد ترد فواتير بضاعة مشتراه قبل استلام البضاعة لوجودها بالجمرک بمخازن الاستيداع فى تاريخ نهاية السنة المالية ، وهذه البضاعة يجب اعتبارها بضاعة بالطريق لان عدم ادراجها من ضمن بضاعة آخر المدة فيه تأشير على ربح المنشأة ونتيجة اعمالها .

وقد يصادف المراجع اثناء مراجعته شتریات لا تؤيدها فواتير نظرا لعدم وجودها او وجود صور لها وهنا يجب ان ينبه الادارة لهذا النقص وان يعزز مراجعته بالرجوع الى امر التوريد والى دفتر البضاعة الواردة والى كشف الحساب المرسل من المورد للتحقق من القيد المثبت بدفتر يومية الشتریات .

وعند فحص فواتير الشراء يتأكد المراجع من ان اجراءات المراجعة
الداخلية قد تمت من حيث الاسعار والكميات والعمليات الحسابية ومطابقة
الفواتير على اوامر الشراء ومحاضر الاستلام . ويتأكد من ان البضاعة
المشتراة تدخل فى نطاق اعمال الشركة .

وعلى المراجع ان يراعى استئصال الخصم التجارى من قيمة الفاتورة وثباتها
بما فى المبلغ وقد تظهر الفاتورة قيمة البضاعة مستنزلا منها خصم تعجيل الدفع
وينبغى فى هذه الحالة تقييد قيمة البضاعة بالكامل ولا يثبت الخصم الا عند
التسديد .

مراجعة الترحيلات والعمليات الحسابية

١- يختبر المراجع الترحيلات من دفتر يومية المشتريات الى الحسابات الشخصية
بدفاتر استاذ المورد ين ويتوقف مدى الاختبار على كمية العمليات ومدى اطمئنان
المراجع لسلامة المراقبة الداخلية وفى جميع الاحوال ينبغى ان تراجع الترحيلات
الخاصة بالمدد التى فحصت فواتير مشترياتها والقيود الخاصة بها فى دفتر
يومية المشتريات .

٢- اختبار المجاميع الرأسية والافقية بدفتر يومية المشتريات للمدد التى روجعت
فواتيرها وترحيلاتها .

٣- اختبار نقل المجاميع من صفحة الى صفحة وتحت خاناتها .

٤- اختبار العمليات الحسابية لبعض فواتير المشتريات (عمليات الضرب والجمع
والخصم) .

مراجعة المشتريات بالتقسيط

يطلع المراجع عند مراجعته لهذا النوع من الشراء على عقد الشراء بالتقسيط
او عقد الشراء التأجيرى ويلاحظ فى العقد توافر العناصر الرئيسية فى أى عقد
وكذلك الشئ النقدى للسلعة المشتراة والفاتورة المحتسبة ومدد الاقساط التى
ستسدد ، وعلى المراجع ان يتأكد من التقييد الدفترى من حيث التفرقة بين

المصروف الايرادى والمصروف الرأسالى . فاذا كان المشتري اصلا فيجب ان يوجه الى حساب الاصل بقيمة الشراء المافيقوان يجعل حساب الفائدة المستحقة مدينا بقيمة الفائدة الكلية وحساب البائع دائنا بالثمن الاجمالى . ويراعى عند تسديد الاقساط مراجعتها مع الايصال الرسمى باستلام الاقساط وجعل حساب البائع مدينا بقيمة القسط . وفى نهاية السنة المالية يجب مراعاة استهلاك الاصل على اساس قيمته النقدية وتحميل حساب الارباح والخسائر بجانب من الفائدة تتناسب مع الاقساط المسدودة خلال السنة المالية . اما فى حالة الشراء الايجارى فيمكن تخصيص حساب للشراء الايجارى يجعل مدينا بقيمة الاصل المشتري بالثمن النقدى ودائنا بالاقساط المسدودة خلال السنة ودائنا بقيمة الاقساط المتبقية مقدرة على اساس ثمن الشراء ويمثل رصيد حساب الشراء الايجارى قيمة الفائدة التى تحمل لحساب الارباح والخسائر .

ويجب على المراجع ان يطلع على الاعتماد الخاص بالشراء الايجارى والايمالات الرسمية عن التسديدات .

مراجعة المشتريات المستقبلية

قد تتعاقد المنشأة على شراء بضاعة او اصول على ان يتم التوريد مستقبلا ويحدد ثمن الشراء بطريقة نهائية الا ان البائع قد يضع شروطا فى العقد بمقتضاها اذا زادت الاسعار اكثر من نسبة معينة بين تاريخ التعاقد وتاريخ التوريد فان له الحق فى رفع الثمن .

ولمراجعة هذه العمليات يطلع المراجع على العقود الاصلية ويراعى الشروط التى تتضمنها ويطلع على فواتير المشتريات للجانب الذى نفذ من العملية . ومن ناحية التقييد المحاسبى فمن المستحسن ان لا يتم التقييد عند التعاقد بل عند التنفيذ على ان يظهر الجزء غير المنفذ من العقد كحساب نظامى فى الميزانية العمومية او فى صورة ملحوظة عن مسئولية عرضية مراعى ارتفاع الثمن اذا كان هناك احتمال لارتفاع الاسعار .

مردودات المشتريات

قد يكون هناك حركة كبيرة لمردودات المشتريات نتيجة للأسباب المتعددة لرد البضاعة ، ويراعى ان يكون نظام المراقبة الداخلية بالنسبة لمردودات المشتريات قويا حتى لا يترك فرصة للتلاعب .

١- لاترد البضاعة الا اذا فحصت فحما دقيقا وتبين السبب فى ردها وبعد مراجعة العقود الخاصة بها حتى لاترد البضاعة وتتكلف المنشأة مصاريف نقلها ثم اعادة نقلها فى حالة رفض المورد استلامها . وعلى هذا يجب اخطار المورد بسبب الرد وان يقبل رد هذه البضاعة . واذا حدث التلف نتيجة لنقل البضاعة وكان هناك تأمين عليها من جانب المورد فيجب اخطاره حتى يتخذ الخطوات اللازمة لمطالبة شركة التأمين بالتعويض .

٢- عند موافقة المورد على رد البضاعة اليه تحرر المنشأة اشعارا مدينا تبين فيه كمية وقيمة البضاعة المرددة واسباب الرد ويحرر الاشعار من اصل يرسل الى المورد وصورة للمخزن لى يثبت امين المخزن من مقتضاها خروج البضاعة وصورة الى ادارة الحسابات لى يجعل المورد مدينا بقيمة البضاعة المردودة وحساب مردودات المشتريات دائنا .

٣- يجب مراقبة حركة المردودات الخارجية فى نهاية السنة العالية وذلك بالتأكد من خروجها الفعلى بالرجوع الى دفتر البضاعة الخارجية لان البضاعة المردودة قد تقيد فى الدفاتر العالية بالرغم من انها لم ترسل بعهد فى نهاية المدة الى المورد وبذلك تدرج قيمتها فى بضاعة آخر المدة سهوا او عمداً يؤدى الى اظهار ارباح صورية نتيجة لتضخيم رقم المخزون السلعى .

وفى حالة تعدد عمليات البضاعة المردودة يستخدم دفتر يومية مساعد للبيضاء الخارجية (مردودات المشتريات) ترحل مفرداته الى حسابات الموردين ومجموعة يقيد فى اليومية العامة ويرحل الى حساب مردودات المشتريات بدفتر الاستاذ العام وحساب اجمالي الموردين .

وإذا لم تكن المردودات كثيرة فتعبد مناسره من اليومية العامة أو من جانب خاص من دفتر اليومية المشتريات ولتتميزها عن المشتريات عقيد بالعدد الأحمر .

المراجعة المستندية للمردودات

يرسل المورد عند استلامه للبضاعة المردودة اشعارا دائما عن تسليمه البضاعة وقبوله خصم الثمن . وعند ورود هذا الاشعار يرفق مع صورق الاشعار الذى حررته المنشأة بعد مطابقته وإذا اتفق أى خلاف فى القيمة نتيجة لاستئزال المورد لمبلغ ائل وموافقة المنشأة على ذلك فيجرى قيد تعديل إذا كان قد سبق ان قيد الخصم من واقع اشعار الخصم المدين الذى ارسلته المنشأة الى المورد .

وتراجع فواتير الخصم المرسله من المورد بين مع دفتر يومية المشتريات وفواتير الخصم وانونات رد البضاعة الخارجة للتأكد من خروج البضاعة . ويراجع صحة تحليل المردودات الخارجة تحت بنودها المختلفة بدفتر يومية المشتريات . وقد يختبر المراجع هذه العمليات عن عدة شهور فقط اذا تأكد من سلامة نظام المراقبة الداخلية . الا انه فى جميع الاحوال يجب مراجعة مردودات المشتريات الخاصة بالشهر الاخير من السنة المالية للتأكد من ان البضاعة التى ردت وقيدت قد خرجت فعلا من المحازن . وقد يحدث غلاصب فى التقييد الدفترى للمشتريات لتضخيم الربح فى سنة من السنوات وذلك بمرد كميات من البضاعة فى نهاية السنة ردًا صورياً واعاده تقييدها فى بد " السنة التالية مع ادراج قيمة البضاعة المردودة فى بضاعة آخر العدة .

مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية

١ - يختبر المراجع الترحيل من دفتر يومية مردودات المشتريات الى حساب المورد بين المدد التى فصمت فواتير الخصم فيها .

٢- مراجعة تنفيذ محاميع دفتر يومية مردودات المشتريات بدفتر اليومية العامة عن الفترة بأكملها .

٣- اختبار المحاميع الرأسية والافقية لدفتر يومية مردودات المشتريات للفترة التي تم فحص فواتيرها .

٤- التأكد من صحة نقل المحاميع من صفحة الى اخرى .

٥- اختبار العمليات الحسابية بأشعارات الخصم من ناحية الجمع والضرب وخلافه .

مراجعة المبيعات الآجلة

سبق ان تكلمنا على المبيعات النقدية وتخصص هنا الكلام على المبيعات الآجلة ، في المنشآت الكبيرة يكون من ضمن ادارتها ادارة خاصة بالمبيعات تنفذ سياسة المنشأة الخاصة بالبيع وتعمل على ترويج المبيعات ومراقبة تنفيذ عمليات البيع ، وعلى المراجع ان يفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ وتحديد الاسعار والموافقة على الخصم والمسموحات ومدة الائتمان كما يجب عليه دراسة نظام المراقبة الداخلية للمبيعات ومدى تنفيذ هذا النظام ، ويراعى في هذا النظام المبادئ الآتية :

١- اذا كان البيع بنا على طلبات او عقود فيخصص دفتر او دفاتر للطلبات والعقود تسجل فيه . بمجرد ورودها وعند تنفيذها يؤشر امامها بما يفيد ذلك ، مع تخصيص ملفات لصور العقود المبرمة مع العملاء .

٢- في حالة البيع الآجل العادى وبعد الاغراق عليه يحرر امر صرف البضاعة ويرسل الى امين المخازن لاعاد البضاعة للصرف وبعد امين المحاسبين ان صرف من اصل يرسل مع البضاعة الى العميل والصور للتقيد في دفاتر المخازن وحسابات التكاليف .

وبنا على امر الصرف جعل فاتورة المبيعات التي ترسل اصلها الى العميل وترسل صورة منها الى ادارة الحسابات للتقيد الدفترى وصورة لمراقبة البوابة كادى لاخراج البضاعة . وفي تحضير فاتورة البيع يجب التأكد من الاجماليات

والكميات وتطابق مع اذن الصرف البضاعة .

- ٣- تحمل فواتير المبيعات ارقاما متسلسلة وفي حالة تلف فاتورة تلفى وتحفظ بها مع الاصل ضمن ملف صور فواتير البيع . ويحرر فواتير البيع شخص ليس له علاقة بالمخازن او صرف البضاعة .
- ٤- يجب ان تكون هناك رقابة خاصة على المبيعات الرأس مالية اى مبيعات الاصول التى تستغنى عنها المنشأة ، ان لا بد من اعتماد شخص مسئول عن هذه المبيعات او مجلس الادارة فى حالة الشركات المساهمة .

دفتر يومية المبيعات

يصمم دفتر يومية المبيعات من حيث تقسيم خاناته حسب ظروف المنشأة من ناحية انواع المبيعات التى تتعامل فيها . وقد تستعمل المنشأة دفتر مبيعات غير مجزأ او مجزأ (تحليلى) تخصص فيه خانة لكل نوع من انواع البضاعة التى تتعامل فيها المنشأة . اما مبيعات الاصول الثابتة فعلى العادة تقيد بدفتر اليومية العامة اذا كانت بالاجل او بدفتر النقدية اذا كانت نقداً ، الا ان بعض المنشآت قد تسجلها بدفتر المبيعات فى خانة خاصة بها وفى هذه الحالة يجب ان لا تختلط مع المبيعات الاخرى .

ويقيد بدفتر المبيعات من واقع صور الفواتير وترحل المفردات التى حسابات العملاء اما مجموع مبيعات كل فترة فترحل عن طريق قيد اجمالى بدفتر اليومية الى حساب المبيعات بدفتر الاستاذ العام وحساب اجمالى العملاء ، وتقيد الفواتير حسب تسلسلها الرقمى والتاريخى وتحفظ صور الفواتير فى ملف خاص للرجوع انيها كما يجب ان يظهر بدفتر يومية المبيعات الايضاحات الكامنة عن البضاعة المباعة وبيانات عن العميل وشروط البيع .

المراجعة المستندية للمبيعات

وعند فحص المبيعات يُطلع المراجع على المستندات التالية :

١- صور فواتير البيع .

٢- العقد او طلب البضاعة .

٣- اعتماد البيع والاسعار والشروط .

وتراجع صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات لمدة او مدد يحددها المراجع طبقا لمدى اطمئنائه على نظام المراقبة الداخلية ويعزز المراجع فحصه بالاطلاع على الادلة الاضافية من عقود او طلبات البضاعة . ويتحقق المراجع من ان انواع المبيعات المختلفة قد سجلت تحت خاناتها الخاصة بدفتر يومية المبيعات . وفي فحصه لصور الفواتير يتحقق من الاسعار بالفاتورة ومطابقتها لما هو محدد من اسعار البيع من جانب المنشأة وفي حالة وجود خصم تجارى على الفاتورة يجب ان يكون هذا الخصم معتمدا سواء كسياسة خاصة بالنسبة لعمل او عملاء معينين .

وفي حالة مراجعة مبيعات الاصول الثابتة يجب ان يطلع المراجع على صورة فاتورة البيع وعلى الاعتماد الخاص بالبيع ويطلع على العقد والمراسلات الخاصة بعملية البيع .

ويجب فحص الشهر الاخير من السنة بالنسبة للمبيعات التى تمت ، وتتبع خروج البضاعة المباعة بدفتر البضاعة الخارجة وحسابات المخازن للتأكد من تصديرها وعدم ادراجها ضمن بضاعة آخر المدة .

مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية

يختبر المراجع ما يلى :

١- الترحيلات من دفتر يومية المبيعات الى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ العملاء لنفس المدة التى رُوِّجَت مستنديا . مع مراعاة صحة ترحيل المبالغ

وانها مرحلة الى حسابات العملاء الصحيحة .

- ٢- مبيعات الاصول الثابتة وصحة ترحيلها الى الحسابات الخاصة بها مع مراعاة الربح او الخسارة الناشئ عن بيع هذه الاصول وطريقة مراجعته .
- ٣- العمليات الحسابية من جمع وتضريبات واردة في صور فواتير البيع .
- ٤- الجمع الرأسي والافقي لدفتر يومية المبيعات وصحة نقل الارقسام من صفحة الى اخرى .

مراجعة بضاعة الأمانة

بضاعة الأمانة هي البضاعة التي يرسلها الاصيل الى الوكيل لبيعها لحسابه نظير عمولة سوا عادية او ضامنة او شاملة . وتعتبر البضاعة التي في عهدة الوكيل بضاعة امانة لديه الى ان يتم بيعها او يرد ها الى الاصيل . وتختلف معالجة بضاعة الأمانة في دفاتر الاصيل عنها في دفاتر الوكيل وستعالج كل وضع على حدة .

في دفاتر الاصيل

اذا تعددت عمليات بضاعة الأمانة لدى التاجر وتعدد ارسالها الى وكلاء فيستحسن تخصيص دفتر يومية بضاعة امانة وعند ارسال البضاعة الى الوكيل تقيد جميع بيانات الفاتورة الصورية فيما عدا الثمن الذي يقيد على اساس التكلفة في الدفتر وترحل مجاميع البضاعة المرسله الى الوكلاء الى الجانب الدائن من حساب البضاعة المرسله للأمانة اما المفردات فترحل الى حسابات بضاعة الأمانة المرسله للوكيل كل على حدة في جانبه المدين . اما المصروفات التي يصرفها الاصيل في خانة خاصة في الجانب الدائن من دفتر النقدية وترحل الى حسابات الأمانة لدى الوكلاء .

ولا تجرى اية قيود في دفاتر الاصيل حتى يرسل الوكيل كشف البيع الذي يظهر ماتم تنفيذ من مبيعات والمصروفات التي صرفت والعمولة المستقطعة . التسميات المختلفة . ويقيد ماورد في كشف المبيع بدفاتر الاصيل مراعيًا

نوع العمولة فاذا كانت عادية فتقيد المبيعات الآجلة بهجمل حسابات عملاء بضاعة
الامانة لدى الوكيل مدينا اما المبيعات النقدية فتقيد على حساب الوكيل
وكذلك التحصيلات من المبيعات الآجلة . ويعتبر حساب البضاعة الامانة لدى
الوكيل حسابا يعطى نتيجة عملية بضاعة الامانة مع الوكيل المعين . واذا تبقى
فى نهاية السنة العالية للاصيل بضاعة طرف الوكيل قدرت هذه البضاعة بثمن
التكلفة مضافا اليها نصيبها من المصاريف الشاملة لارسال البضاعة وحفظها
وتظهر كرصيد

مراجعة مردودات المبيعات

قد ترد البضاعة المباعة الى المنشأة لسبب من الاسباب ويجب ان يكون
هناك نظام لرد المبيعات سواء من حيث الرقابة الداخلية او من حيث التقيد
المحاسبى ، لان رد البضاعة قد يكون وسيلة للتلاعب . ويتعدد عمليات رد
البضاعة المباعة يمكن تخصيص دفتر يومية مردودات مبيعات يقيد فيه من واقع
صور الاشعارات الدائنة التى ترسلها المنشأة للعميل ، وفى حالات اخرى
يحلل دفتر مردودات المبيعات تبعا للتحليلات للظاهرة بدفتر يومية
المبيعات .

المراجعة المستندية

عند فحص مردودات المبيعات يقوم المراجع بالآتى :

١- اختبار صور الاشعارات الدائنة مع دفتر يومية مردودات المبيعات خلال
مدد مختلفة .

٢- اختبار صور الاشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة (او الداخلة)
ومع بطاقات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرددة فعلا .

ويجب اجراء هذا الاختبار عن الشهر الاخير من السنة العالية واول المدة

الجديدة لتلافى او اكتشاف التلاعب فى المبيعات عن طريق تسجيل مبيعات
صورية فى نهاية السنة المالية وعمل قيود مردودات مبيعات بها فى بداية
السنة التالية ، ويقصد بذلك تضخيم رقم المبيعات فى المدة القديمة ورفع
رقم الربح .

اما السبب فى : «اختبار المردودات فى نهاية المدة المالية فهو التأكد من
ان بضاعة المردودة قد وردت فعلا الى المخازن وقيدت قيمتها ضمن الجرد
فى نهاية السنة المالية فعدم ادراج قيمتها من ضمن بضاعة آخر المدة فيه
اخفاء لجانب من الربح .

٣- اشعارات الاضافة يجب ان تكون معتمدة من مسئول فى المنشأة .

٤- قد تعرض المنشأة العميل عن قيمة البضاعة التالفة المرتدة ومضاريف
اعادتها الى المخزن ، ويجب فى هذه الحالة ان يتأكد المراجع من العقود
والمراسلات والمستندات لاثبات صحة هذه العملية .

مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية

يقوم المراجع للتحقق من الصحة الحسابية بالاختبارات الآتية :

- ١- اختبار المجاميع الرأسية والافقية فى دفتر مردودات المبيعات او فى دفتر
يومية المبيعات اذا كانت المردودات تقيد فى جانب مخصص من هذا الدفتر .
- ٢- اختبار صحة نقل المجاميع من صفحة الى صفحة .
- ٣- اختبار بعض العمليات الحسابية الواردة بفواتير الاضافة .
- ٤- اختبار الترحيل الى الحسابات الشخصية بدفتر استاذ العملاء .
- ٥- اختبار ترحيل القيود الاجمالية الى دفتر اليومية العامة والحساب الاجمالي
للعملاء .

الفصل الثالث

المراجعة المستندية للعمليات الأخرى

يعتبر دفتر اليومية العامة من وجهة نظر قانون التجارة دفترا أساسيا لتقيد العمليات يوما بيوم ، إلا أن تطور العمليات وكثرتها حثت وجود أكثر من دفتر أولى واحد ، فكان نظام دفاتر اليومية المساعدة وحتى تتماشى مع نص المادة ١١ من قانون التجارة تحتم عقيد إجماليات للعمليات عن طريق قيود مركزية بدفتر اليومية العامة . وبمذور القانون ٢٨٨ لسنة ١٩٥٢ أجاز أخضاع اليوميات المساعدة للأحكام الخاصة باليومية العامة من حيث أماكن تنمير صفحات هذه اليوميات وتوثيقها واتباع هذا الإجراء بالنسبة لليوميات المساعدة أمكن عدم إجراء قيود مركزية للمجاميع الواردة بدفاتر اليومية المختلفة . وعلى هذا يشمل دفتر اليومية العامة قيودا أخرى بخلاف القيود المركزية للآتي :

١- العمليات التي ليس لها مكان في دفاتر اليومية المساعدة مثل شراء أصول بالاجل وبيع أصول بالاجل ، الديون المعدومة ، القيود الجردية .

٢- القيود الافتتاحية وقيود الإقفال .

٣- قيود التسويات أو قيود التعديل .

وكثير من المنشآت تكفى بتسجيل دفتر اليومية العامة ، اعتمادا على أن الدفاتر المساعدة من الممكن استعمالها بالوسائل الحديثة كالآلات المحاسبية أو على شكل أوراق سائبة . وفي هذه الحالة يتحتم إجراء قيود مركزية بمجاميع هذه الدفاتر كل فترة ترحيل بدفتر اليومية العامة .

وتقيد القيود بدفتر اليومية العامة من واقع مستند يومية تبين تفاصيل القيد ويرفق المستندات المؤيدة له ثم ترتب المستندات بطريقة سلسلة حسب تسلسل عقيدها بدفتر اليومية العامة لا مكان الرجوع إليها بسهولة . ويحرر مستند اليومية

القسم الذى يخضعه العملية ويعتمد المستند من رئيس القسم ومن رئيس الحسابات اما القيود الجردية والاستهلاكات والاحتياطات والتسويات فيعتمد ها رئيس الحسابات ، وهناك قيود يومية يجب ان تكون مؤيدة بقرار من مجلس الادارة او من الجمعية العمومية ، ويتولى التقييد فى دفتر اليومية موظف من ادارة الحسابات هنا على مستند اليومية الذى يظهر فيه أطراف القيد ، ويتولى الترحيل شخص آخر الى دفاتر الاستاذ هنا على مستند اليومية .

تعتبر الدفاتر المساعدة مستندا لترحيل المجاميع المركزية لدفتر اليومية العادية وقد يعمل مستند يومية عن هذه المجاميع لتسجيل اطراف القيد ومبلغه حتى يكون لكل قيد بدفتر اليومية العامة مستند يومية خاصة ، ويسهل هذا الوضع حفظ مستندات اليومية العامة بحيث يكون لها مستندات الخاصة ، ويفحص المراجع جميع مستندات القيود التى ليس لها دفاتر مساعدة والمستندات المؤيدة لها ، وقد يفحص جميع هذه العمليات عن الفترة بأكملها او اذا كانت كثيرة ومتعددة واطمئن الى نظام المراقبة الداخلية فيختبر بعضها عن اى مدة يراها كافية بشرط ان تتضمن الشهر الاخير من السنة المالية والقيود الجردية ، كما يفحص جميع العمليات المهمة خلال العام .

اما القيود التى اجريت من واقع مجاميع الدفاتر المساعدة فيختبر قيود هسا بدفتر اليومية من واقع الدفاتر المساعدة ، واذا كانت غير متعددة او قليلة فيحسن مراجعتها بالكامل .

اما القيود الخاصة بالديون المعدومة والتسويات فيجب ان تكون معتمدة سوا من مجلس الادارة او من شخص مسئول ويراعى المراجع عند مراجعته لهذه القيود وجود الاعتماد اللازم وتأيد هذه القيود بالادلة اللازمة حتى لا يكون هناك مجالا للتلاعب ، وتغطيته باجرا قيود صورية .

اما القيود الخاصة بتأسيس الشركة وشرا منشأة قائمة يجب ان تفحص مستند يسا

بالاطلاع على القيود التأسيسية وعلى عقود الشراء وفى حالة ادراج قيمة الشهرة فيجب التحقق من الطريقة التى احتسبت على اساسها الشهرة .

مراجعة الترحيلات والعمليات الحسابية

- ١- يختبر المراجع الترحيلات من دفتر اليومية العام الى دفاتر الاستاذ المختلفة .
- ٢- يختبر المراجع العامة والمجاميع الفرعية للقيود الموجودة بدفاتر اليومية العامة .

مراجعة يومية اوراق القبض

- اذا تعددت الاوراق التجارية المستلمة نظير تسديد دين فى منشأة فمن المستحسن تخصيص دفتر يومية اوراق القبض . ويدخل تحت نطاق الاوراق التجارية السندات الادنية والكمبيالات والشيكات لأجل (المقدمة التاريخ) .
- ويجب ان يكون هناك نظام سليم وقوى للاوراق التجارية المستلمة لانها لا تقل أهمية عن النقود ويرمى نظام المراقبة الداخلية الى تحقيق ما يلى :
- ١- احكام استلام الاوراق التجارية وحفظها .
 - ٢- احكام امر التصرف فى الورقة سواء بالاحتفاظ بها او بارسالها للبنك للتحويل او قطعها او تظهيرها لتسديد دين .
 - ٣- تتبع الورقة من وقت الاستلام حتى تاريخ الاستحقاق سواء عن طريق دفتر يومية اوراق القبض او باستعمال دفتر بيانى لاوراق القبض يعهد به الى موظف مختص لتتبع اوراق القبض حتى تحصيلها .
- وتفيد الورقة فى دفتر اولى هو يومية اوراق القبض وترحل الى دفتر استبيان العملاء من حيث المفردات ومجموعا الى حساب اوراق القبض بدفاتر الاستاذ العام ويتم التقييد فى دفتر يومية اوراق القبض من واقع الورقة فى مكان امين فى عهد موظف مختص او فى ادارة الخزينة .

وفي حالة رفض دفع قيمة الورقة فيجب الإشارة الى ذلك في دفتر يومية
اوراق القبض وتجري القيود الخاصة بالرفض في دفتر اليومية العامة . ويتعين
على الموظف المختص بتتبع اوراق القبض ان يراعى مواعيد استحقاق الاوراق حتى
يطالب بها في مواعيد ها ولا تضيق حقوق المنشأة ومن المستحسن اذا لم يكن
لدى المنشأة عدد كاف من الموظفين ان ترسل اوراق القبض المستلمة الى
البنك ليقوم بتحصيلها عن طريقه . ويقوم البنك بتحصيل قيمة الورقة ويقيد
صافي قيمتها بعد خصم مصاريف التحصيل في حساب المنشأة لديه . اما في
حالة الرفض فيخذ البنك الاجراءات القانونية اللازمة ويخطر المنشأة بالرفض
ويجري قيد الرفض باليومية العامة .

المراجعة المستندية

يقوم المراجع بمراجعة اوراق القبض مستنديا كما تلى :

١ - مراجعة اوراق القبض التي لم يحسن ميغاد استحقاقها مع الاوراق نفسها
اذا كانت تحتفظ بها المنشأة في محفظة الاوراق التجارية ، اما اذا كانت
لدى البنك للتحصيل فيطلب من البنك موافقاته بكشف عن الاوراق التجارية
التي لديه لحساب المنشأة والتي لم تستحق بعد . ويعتبر هذا الكشف
شهادة من البنك بالاوراق التي يحتفظها لحساب المنشأة ويراجع المراجع
هذا الكشف مع دفتر يومية اوراق القبض للاوراق التي لم يتم تحصيلها كما يفحص
المراجع قسائم الايداع لهذه الاوراق للتحقق من ارسال الاوراق لتحصيلها
بواسطة البنك .

اما اوراق القبض التي لدى البنك للتحصيل والتي لم تحمل قيمتها حتى
تاريخ الميزانية ، فيجب تتبع تحصيلها في المدة الجديدة في كشوف البنك .

- ٢- الاوراق التي تم تحميل قيمتها في اثنا السنة فيتحقق المراجع من تحميل القيمة بمراجعة دفتر النقدية في الخانة المخصصة لاوراق القبض مع كشف الحساب ومع صورة الايصال المحفوظ به في المنشأة .
- ٣- الاوراق المرفوضة يجب الرجوع بشأنها الى المراسلات والاجراءات التي اتخذت للمحافظة على حقوق المنشأة والتأكد من جدية المطابقة القانونية .

مراجعة الترحيلات والعمليات الحسابية

- ١- اختبار مجاميع دفتر يومية اوراق القبض .
- ٢- اختبار ترحيل قمرات يومية اوراق القبض الى حسابات العملاء بدفتر استاذ العملاء .
- ٣- اختبار ترحيل مجاميع دفتر يومية اوراق القبض الى دفتر الاستاذ العام .
- ٤- التأكد من صحة البيانات الواردة بدفتر يومية اوراق القبض .
- ٥- اختبار العمليات الحسابية الخاصة بالفوائد والعمولة .

مراجعة يومية اوراق القبض

اذا اشترت المنشأة بضاعة بالاجل وحررت بقيمتها ورقة تجارية بملتها المنشأة فتعتبر ورقة دفع من وجهة نظرها . قال المنشأة هي المسحوب عليها الورقة وهي التي ستسدد لها عند حلول ميعاد استحقاقها . ويحرر المستفيد الكمبيالة ويرسلها للمنشأة لقبولها ، اما في حالة السد الاذني فهي التي تحررها لصالح المستفيد . واذا تعددت عمليات قبول اوراق تجارية ، فمن المستحسن تخصيص دفتر يومية لاوراق الدفع ليظهر البيانات الكافية عن الورقة وتاريخ وسداد استحقاقها حيث ان الورقة في هذه الحالة تكون في يد المستفيد . ويتقيد ورقة الدفع في دفتر يومية اوراق الدفع اثبات للورقة بقيمتها وترحل المبالغ الى الجانب المدين من حسابات الموردين . اما المجاميع فترحل عن طريق قيد اجمالي بدفتر اليومية العامة الى الجانب الدائن .

اوراق الدفع بدفتر الاستاذ العام .

ويتبع في قبول الورقة الآتي :

- ١- التحقق من صحة الاغناق مع المورد والشروط الواردة بالورقة من حيث الاستحقاق ومكان الدفع .
 - ٢- تراجع الورقة قبل ان يوقعها الشخص المسئول عن التوقيع نيابة عن المنشأة .
 - ٣- بعد توقيع الورقة عقيد بدفتر يومية اوراق الدفع واي دفاتر بيانية لا وراق الدفع .
 - ٤- ترسل الورقة الى المستفيد عن طريق ادارة السكرتارية او تسلم باليد .
- ويجب ان يتولى احد الموظفين تتبع تواريخ استحقاق اوراق الدفع حتى تدفع في مواعيدها لكي لا تتخذ الاجراءات القانونية ضد المنشأة .

المراجعة المستندية

- ١- الاوراق التي لم تستحق بعد حتى تاريخ المراجعة ، يرجع للتأكد منها الى المكاتبات او المستندات مثل كشف الحساب او المصادقات المرسله من المورد .
 - ٢- الاوراق التي تستحق قيمتها فيمكن الاطلاع على الورقة المرفقة وعلى كشوف واشعارات البنك بالتسديد . ويتعقب تسديدها بدفتر النقدية .
 - ٣- قد تنفق المنشأة مع المستفيد على تعديل الورقة ، ويقيد قيد الالغاء .
- كالمراسلات والورقة المرفقة وكذلك تختسب الفائدة للتأكد من صحتها الحسابية اما الورقة الجديدة فتثبت في دفتر يومية اوراق الدفع .

مراجعة الترحيلات

- ١- يختبر المراجع الترحيلات من دفتر يومية اوراق الدفع الى الحسابات الخاصة بالمورد من دفتر استاذ المورد .
- ٢- يختبر المراجع جمع دفتر يومية اوراق الدفع ونقل المجاميع من صفحة الى اخرى وعقيد القيد الاجمالي بدفتر اليومية العامة وترحيله الى الاستاذ العام .

الباب الرابع

المراجعة لغرض التحقق

قائمة نتيجة الأعمال

اصبحت قائمة نتيجة الأعمال اكثر اهمية من الوجة العملية لاهميتها
للمستثمرين والدائنين . فبعد ان كان الاهتمام مركزا على قائمة المركز المالي
بمفتها معبرة عن مصادر الاموال واستخداماتها ، فان الاهتمام اتجه الى الفائض
على اساس انه يعبر عن قدرة المنشأة الحقيقية في انتاج الارباح . ولغرض ان
تظهر قائمة نتيجة الأعمال الربح او الخسارة بصورة صحيحة يجب ان يراعى فى
اعدادها ما يلى :

أولا : الاقصاص عن جميع الحقائق وفى هذا المجال يجب التمييز بين ايرادات
ومصروفات المشروع طبقا لوجه نشاطه المختلفة وان تبويب كل منها فى ابواب اذا
اختلفت طبيعتها ونتائجها .

ثانيا : فى تبويب المصروفات يجب ذكر الانواع الهامة منها فى بنود مستقلة
فمثلا تظهر تكلفة المبيعات ، الاهلاك ، الفوائد على رأس المال المقترض
الضرائب وذلك كل على حدة .

ثالثا : فصل الايرادات والمصروفات العادية عن تلك التى لاتمثل النشاط العادى
للمشروع .

رابعا : ان تظهر الايرادات بقيمتها الاجمالية قبل طرح اى تكاليف تمثل الحصول
عليها .

خامسا : ان تظهر المردودات والمسموحات فى بنود مستقلة اذا كانت مبا لفها
كبيرة نسبيا .

سادسا : الشرح الكافى لكل بند يمثل ايرادا او مصروفا عن السنوات السابقة
اى لايتعلق بالفترة المالية موضع الفحص .

التحقق من الإيرادات

ان اهداف المراجع من التحقق من الايرادات هى الآتى :

١- التأكد من صحة المبالغ المثبتة فى قائمة الاموال :

وتحقق المراجع من المبالغ المثبتة كإيرادات في قائمة نتيجة الأعمال يتم أساساً من طريق المراجعة المستندية من بدء نشوء العملية حتى ترحيلها بلغها النهائي إلى الحساب المختص في دفتر الأستاذ العام . ولـن يقتصر هذا التحقق على المراجعة المستندية بل أيضاً تحققه من أن الرقابة الداخلية سليمة وأن اجراءاتها مطبقة . ولقد سبق أن تناولنا جوانب الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات سواء الآجلة أو النقدية وهي التي تكون الجانب الأكبر من إيرادات أى مشروع تجارى أو صناعى أو زراعى . أما فيما يتعلق بالإيرادات الأخرى فإن الرقابة الداخلية ومداهما يتوقف على حجم العمليات المتعلقة بها فإن كانت العمليات الخاصة بالإيرادات الأخرى كثيرة ومتكررة فإن الأمر يتطلب وضع رقابة داخلية من تقسيم للعمل وتحديد للمسؤوليات وتوزيعها فيما يتعلق بتحصيل قيمتها والمحاسبة عنها . وقد تعرضنا لذلك في حالات وجود عقارات موجهة للغير أو عمولات . الخ أو في حالة ما إذا كانت العمليات قليلة نسبياً فيكفى في هذه الحالة مراعاة التمييز بين وظائف إنشاء المستند الخاص بالإيراد ، والتحميل الفعلى له والمحاسبة عن هذا الإيراد . ويتحقق ذلك بإخطار إدارة الحسابات بالإيراد الذى ينشأ فور استحقاقه ليتسنى إثباته وتتبع تحصيله .

٢- التأكد من أن كل الإيرادات المثبتة قد تحققت فعلاً وفقاً للأسس المحاسبية السليمة .

كقاعدة عامة فإن الإيراد يتحقق عندما يتم التبادل ، فالأصل المبيع يتحول إلى أصل آخر يمكن تحديده بقياسه موضوعياً . ويعتبر هذا واضحاً في حالة البيع النقدي أو الآجل . وللتأكد من أن كل الإيرادات المثبتة والخاصة بالبيع قد تحققت فعلاً يلزم الأمر التحقق من بنود المركز المالى فى صورة النقدية والمدينون فتتحقق المراجع من هذين البندين يطمئن على تحقق

دخول وخروج الوحدات من المخازن ليتحقق من ان الوحدات قد
بيعت بالاسعار المحددة او لازالت باقية بالمخازن بدون بيع . كما ان
طبيعة نشاط المشروع يوصى بمصادر الايرادات المختلف الذى لابد ان ينعكس
فى ارقام الايرادات مثل بيع الخردة او المنتجات المشتقة او ايراد ناتج
من بيع وجبات للعملاء او ايراد عقارات مؤجرة ، او ان طبيعة المشروع
تقتضى حصوله على اعانات من الهيئات الحكومية او تبرعات من الافراد .
وهذه النواحي تأتى بطريق الملاحظة والاستفسار وتتبع النشاط ويجب
ان يقوم المراجع بالتحري عنها حتى تنعكس ايراداتها الصحيحة
بالسجلات والقوائم المالية .

٥- فصل الايرادات الناتجة من النشاط العادى عن تلك الناتجة من النشاط
غير التجارى او غير المتكرر.

ويتطلب الامر من المراجع مراعاة تبويب الايرادات بحيث تظهر
الايرادات الناتجة عن عمليات غير متصلة بالنشاط العادى للمشروع كإيرادات
الاستثمارات والخصم المكتسب الخ عن تلك الناشئة من النشاط العادى .
كما يراعى فى تبويب قائمة النتيجة ان الايرادات العرضى او الاستثنائى يظهر
بعد تحديد نتيجة المشروع عن العمليات الجارية .

التحقق من المصروفات

يقصد بالمصروفات كل ما يتعلق بتكلفة المبيعات ، المشتريات ، الأجور
إدارية ، البيع والمصاريف الادارية . ومن اجل الفحص والتحقق من التكلفة
والمصروفات فان اهم اداة فى هذا السبيل هو وجود ميزانيات تقديرية .
فوجود برنامج للميزانيات التقديرية بصفة مناسبة معناه ان رؤساء الادارات
والمشرفين والملاحظين والذين يعتمدوا الصرف ، قد اعدوا تقارير عن
المصروفات عن سنة مقدما وان هذه المصروفات قدرت على اساس حجم

معين من الانتاج والتشغيل وما يتبع ذلك من مراقبة المصروفات وتحدد يــــد الانحرافات .

ومن وجهة نظر المراجع فان وجود ميزانيات تقديرية والمراقبة عن طريقها تعطى قوة لحسابات المصروفات ، كما ان احتمالات عدم دقة تبويب المصروفات او السهو فى تسجيل عمليات او التلاعب تصل الى حد ها الادنى واهداف التحقق من المصروفات يمكن تلخيصها فيما يلى :

أولا : التأكد من صحة قيمة المصروفات الواردة فى قائمة نتيجة الاعمال : ويتم ذلك اثناء المراجعة المستندية سواء فيما يتعلق بالمشتريات او المدفوعات عن طريق دفتر النقدية . فبمقصد المستندات المؤيدة لهذه العمليات وسلامة اعتمادها من المسئولين يتأكد المراجع من المصروفات وكذلك من صحة توجيهها ويتأكد من الصحة الحسابية فى دفاتر اليومية والدفاتر التحليلية ومن صحة الترحيل . كما ان الميزانيات التقديرية تتيح للمراجع امكانية التأكد من سلامة صرف المصروف طبقا للا اعتمادات المحددة سلفا وأى انحرافات يبين المصروف الفعلى والمحدد سلفا .

ثانيا : ان المصروفات تتمشى مع الايرادات التى انتجتها عن المدة تحسبت الفحص .

ويعنى هذا انه طبقا لمبدأ الاستمرار فيجب عدم الخلط بين عمليات سنتين متتاليتين وان تاريخ نهاية السنة المالية هو المحدد بقيمة المصروفات التى تحمل للسنة المالية مقابل الايراد الذى حصل عليه خلال هذه السنة . فمـــــــسلا المبيعات كايراد يجب ان تكون مبيعات السنة الحالية وان اى بضاعة لم تبع بعد او بيعت ولم تد رج خلال السنة يجب ان يقابلها تكلفة المبيعات المتماشية معها عن السنة المالية . كما ان المصروفات المقدمة والمستحقة قد احتسبت بطريقة سليمة وهذا ما يتعرض له المراجع عند التحقق من قائمة المركز المالى .

ثالثا : التأكد من سلامة تبويب المصروفات وثبات التبويب من سنة الى اخرى :
ويتأكد المراجع من ذلك بجانب المراجعة المستندية باستخدام المقارنة
والانتقاد والتعمن لبعض الحسابات المعرضة للخطأ في التبويب . فالمقارنات
تجرى بين بنود المصروفات للعام الحالى او الاعوام السابقة من حيث المبلغ
الكلى لكل بند . وتحليل التكلفة حسب كل وحدة واستخدام النسب المئوية
في التحليل . ونحصر اى انحرافات كبيرة لمعرفة اسبابها والاقتناع بها او
توسيع الاختبار لاكتشاف اخطاء التبويب وغيرها ، وقد تجرى المقارنات
شهرا بشهر في حالة البنود المنتظمة كتكلفة المبيعات واجور العمال وغيرها .
كما ان الميزانيات التقديرية تمكن المراجع من اجراء المقارنات بين المقدر
والفعلى .

كما ان الانتقاد والتعمن يطبق في فحص الحسابات غير العادية وغير
المتكررة مثل مصروفات التأسيس وكذلك هناك مصروفات لها علاقة بالاصول
مثل مصروفات الصيانة للاصول تحتاج الى فحص انتقادي بسبب اتصالها بتقدير
الاصول وخشية الخلط بين المصروف الرأسمالى والايرادى .

رابعا : التأكد من ان كل النفقات والاعباء قد اخذت في الحسبان :

على المراجع ان يتحقق من ان كل الاعباء قد اخذت في الحسبان عند
تحديد الربح ، وقد تشمل هذه بالتعمن من قائمة المركز العالى لان اهميتها
ترجع الى تحديد الربح . فمثلا اذا كانت المنشأة قد وقعت عقودا مستقبلية
للشراء في وقت هبوط الاسعار ، او ارتفاع للاسعار فان احتمال الخسارة
في هذه الاحوال يتطلب عمل المنقصات اللازمة .

خامسا : فصل المصروفات العادية والمتكررة عن المصروفات غير المتكررة والستى
لا تتعلق بالنشاط العادى :

ويلجأ المراجع الى المقارنات لاكتشاف اى مصروفات غير عادية او غير
متكررة تكون قد ادرجت ضمن بنود المصروفات العادية . مثل مصروفات سنوات

سابقة وادرجت فى العام الحالى ، او المصروفات الايرادية المؤجلة .

حساب الأرباح والخسائر

أوجب القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ طبقا لقانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ اظهار حساب الارباح والخسائر بصورة تعطى بيانات لقارى هذا الحساب تساعد فى تكوين فكرة عن مقدرة الشركة على الكسب وعلى اوجه ايراداتها المختلفة التى قد تأتى بطريق آخر غير طريق المتاجرة .

ويظهر حساب الارباح والخسائر المنشور بمجل الربح والمقصود بمجل الربح الظاهر فى هذا الحساب هو الفرق بين المبيعات وتكلفة المبيعات قبل الاخذ فى الحساب البنود الواجب اظهارها فى الجانب المدين من هذا الحساب مثل المصاريف الادارية وفوائد السندات واستهلاكات الاصول الثابتة والمخصصات بانواعها .

ويظهر الحساب فى الجانب الدائن ايرادات الاوراق المالية اى الارباح او الفائدة عن الاسهم والسندات التى تمتلكها الشركة مع التفرقة بين الاسهم التى تمتلك لفرض السيطرة والاسهم التى تمتلكها لفرض الاستثمار . وفى الجانب الدائن ايضا اى ايرادات متنوعة حصلت عليها الشركة اثناء السنة .

وفى الجانب المدين من حساب الارباح والخسائر تظهر :

المصروفات الادارية

وتشمل جميع مصروفات الشركة عدا المصروفات التى ترحل طبقا لمبادئ المحاسبة المعترف بها الى حساب التشغيل او حساب المتاجرة .

فائدة السندات

وتشمل فائدة السندات عن السنة كما تمثل المبلغ الاجمالى قبل خصم ضريبة القيم المنقولة ، وقد تظهر فائدة السندات فى بند مستقل عن فائدة القروض

الطويلة الاجل الاخرى او قد تجمع الفائدتين في بند واحد .

المخصصات

ويمكن اظهار رقم مخصصات الاستهلاكات كرقم واحد في حساب الارباح والخسائر المنشور على أن يرفق ببيان او كشف بانواع الاستهلاكات المستحقة احتجرت .

١- تظهر جميع المخصصات الاخرى التي تتخذها الشركة في الحساب لمقابلة التزام او خسارة معروفة مثل الدين المشكوك فيها ، تعويضات العمال ومخصص الضرائب . وفي المرحلة الثانية من حساب الارباح والخسائر يجب اظهار :

- ١- الايرادات والمصرفات اذا كانت كبيرة القيمة وكانت خاصة بسنوات سابقة .
- ٢- مخصصات اضافية او استهلاكات اضافية يرى استقطاعها علاوة على المنخص الذي يحتسب على اساس القيمة الدفترية للاصل الثابت ، على الا تتخذ هذه المخصصات صورة الاحتياطيات .

٣- يظهر في الجانب الدائن من حساب الارباح والخسائر المبالغ المحولة من المخصصات او الاحتياطيات لظهور أى لجوء الى المخصصات او الاحتياطيات في سبيل توزيع الارباح .

— — —
واذا حصل أى تغير في النظام المحاسبى اثناء العام يجب ان يشار الى ذلك بملاحظة في حساب الارباح والخسائر وفيما عدا حساب الارباح والخسائر الاول للشركة يبين في خانة خاصة ما يقابل كل رقم بحساب الارباح والخسائر للسنة الحالية في حساب ارباح وخسائر السنة السابقة .

حساب توزيع الأرباح

بعد تحديد نتيجة اعمال الشركة يتقدم مجلس الادارة باقتراح توزيع الربح — طبقا لقانون الشركات والقانون النظامى للشركة — للجمعية العمومية التى قد توافق على اقتراح مجلس الادارة او تعدله .

واقترح توزيع الربح المقدم من مجلس الادارة اقتراحا لا ينفذ الا بموافقة الجمعية العمومية ، وظهر اقترح مجلس الادارة بتوزيع الربح في حساب التوزيع المنشور .

وقد مر توزيع الربح طبقا لقانون الشركات بتعدد بيات مختلفة منذ صدور قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ . وطبقا لقانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المادة ١٤ قبل تعدلها .

١- يحتزل من الربح ٥% على الاقل لتكوين احتياطي الى ان يبلغ هذا الاحتياطي الخمس من رأس المال ومن الممكن حجز نسبة اكبر اذا كان القانون النظامي للشركة يسمح بذلك .

٢- يقتطع المبلغ اللازم لتوزيع حصة اولى من الارباح قدرها ٥% على الاقل للمساهمين عن المدفوع من قية اسهمهم .

٣- يخصر بعد ما تقدم نسبة لا تزيد عن ١٠% من الارباح لحصص التأسيس .

٤- يخصص ١٠% على الاكثر من الباقي لمكافأة مجلس الادارة .

ويوزع الباقي من الارباح بعد ذلك على المساهمين كحصة اضافية او يرسل الى السنة المقبلة .

التعديل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٥٩

بعد تجنب الاحتياطي القانوني واذا سمحت الشركة بتوزيع لا يقل عن ٥% من رأس مال المساهمين المدفوع يجب ٥% من صافي الربح لتكوين احتياطي لشراء سندات حكومية .

التعديل بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١

بعد تجنب الاحتياطيات ومنها الاحتياطي القانوني واحتياطي شراء السندات الحكومية يوزع الباقي من الربح بحيث يخص المساهمين ٢٥% من الارباح ، ويخص

الموظفين والعمال ٢٥٪ توزع على الوجه الآتى :

- أ - ١٠٪ على الموظفين والعمال عند توزيع الارباح على المساهمين .
- ب - ٥٪ تخصص لخدمات اجتماعية والاسكان طبقا لما يقرره مجلس ادارة الشركة بالايغاق مع نقابة عمال الشركة .
- ج - ١٠٪ تخصص لخدمات اجتماعية مركزية للموظفين والعمال وتعدد كيفية التصرف فى هذه المبالغ وادارة الخدمات والجهة الادارية التى تتولاها او تشرف عليها بقرار من رئيس الجمهورية .

وقد فسر مجلس الدولة القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ بشأن توزيع الارباح والذى لم يظهر وضع مكافأة اعضاء مجلس الادارة كالاتى :

ان المشروع قصد من قانون توزيع الارباح الى هدفين :

١- تحقيق العدالة فى توزيع الارباح بين عنصرى الانتاج ، وهما العمل ورأس المال .

٢- تنمية الحافز الشخصى لدى العمال الذين يقومون بعملية الانتاج ، بحيث يتأثرون من الارباح والخسائر التى تصيب المؤسسة .

ولم يقصد المشروع من هذا القانون الى حرمان اعضاء مجلس الادارة من مكافآتهم او الى شل اختصاص الجمعية العمومية للشركة المساهمة فى تقرير توزيع الارباح ، ذلك انه يتعين التفرقة بين واقعيتين منفصلتين : اولاهما خاصة بتحقيق الربح ، وثانيهما خاصة بتوزيع الربح . فالواقعة الاولى تنشأ نتيجة لزيادة الايرادات على المصروفات ، وتنشأ الثانية بصدور قرار من الجهة التى تملك اصداره يقضى بتوزيع الربح او توزيع جز منه وهى الجمعية العمومية للمساهمين . وبالتالي فان الربح الذى يشترك فيه المساهمون والعمال هو الربح الذى تقرر الجمعية العمومية للشركة توزيعه ، وعلى ذلك يكون توزيع الارباح فى ضوء قرار رئيس الوزراء رقم ٤١ لسنة ١٩٦٩ الصادر فى يناير سنة ١٩٦٩ بشأن قواعد توزيع الارباح الصافية فى شركات القطاع العام .

١- تجنب ٥٪ من الارباح الصافية القابلة للتوزيع بشركات القطاع العام وتخصص لشراء سندات حكومية او تودع بالبنك المركزي في حساب خاص.

٢- تجنب النسب التالية من الارباح الصافية القابلة للتوزيع.

٥٪ احتياطي قانوني .

٥٪ احتياطي ارتفاع اسعار اصول ثابتة .

٣- بعد تجنب النسب السابقة تجنب نسبة ١٠٪ من الارباح الصافية القابلة للتوزيع لتكوين احتياطي تدعيم اذا نقصت الاصول المتداولة في الشركة عن خصومها قصيرة الأجل .

٤- بعد تجنب النسب السابقة يتم التصرف في رصيد الارباح على الوجه التالي :

١- ٥٪ من رأس المال المدفوع كتوزيع اولى على المساهمين والعاملين .

٢- ١٠٪ من باقى الارباح تخصص نظير مصروفات الادارة والاشراف وتؤول الى المؤسسة العامة .

٣- باقى الارباح كتوزيع اضافى للمساهمين والعاملين في الشركة .

وكان قرار رئيس الجمهورية رقم ٨٨٨ لسنة ١٩٦٧ قد حدد نسبة وقواعد توزيع واستخدام نصيب العاملين بشركات القطاع العام في الارباح على الوجه التالي :

١- يحدد نصيب العاملين بشركات القطاع العام بما يعادل ٢٥٪ من الارباح

الصافية التى يتقرر توزيعها على المساهمين بعد تجنب الاحتياطيات والنسب المخصصة لشراء السندات الحكومية .

٢- يخص نصيب العاملين في الارباح للاغراض التالية :

أ - ٥٪ للخدمات الاجتماعية وخدمات الاسكان .

ب - ١٠٪ للخدمات الاجتماعية المركزية للعاملين .

ج - ١٠٪ لاغراض التوزيع المسقضى على العاملين .

على أن توجد حصة ٥٪ المخصصة للخدمات وخدمات الاسكان وحصة ١٠٪ للخدمات الاجتماعية المركزية في حساب خاص بالبنك المركزي المصري ويكون التصرف فيها طبقا لما يقرره رئيس الوزراء .

اما ١٠٪ للتوزيع النقدي فتوزع طبقا للقواعد التي يقررها رئيس الوزراء سنويا لغراض التوزيع النقدي على العاملين . فاما اسفر التوزيع عن وجود فائض لدى هذه الشركات اود عفى صندوق خاص للشركات التابعة لكل مؤسسة عامة : بالبنك المركزي المصري .

ويجوز بقرار من رئيس الوزراء تخصيص جزء من حساب هذا الصندوق لتوزيعه على العاملين في بعض الشركات التي تحقق ارباحا او حققت ارباحا قليلة لاسباب خارجة على ارادتها .

قوائم النتيجة في النظام الموحد

يتطلب النظام المحاسبي الموحد من الوحدات الاقتصادية اعداد قوائم ختامية للنتيجة وفقا لما تضمنه النظام من اسس وقواعد ومصطلحات وتعريف محاسبية مطابقا لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام . كما يتطلب عند اعداد الحسابات والقوائم الختامية اجرا كافة التسويات المحاسبية تحمل السنة المالية بها يخصها من كافة النفقات والايرادات طبقا لقواعد الاستحقاق بحيث تظهر حسابات النتيجة الفائض او العجز على الوجه الصحيح . وانواع الحسابات والقوائم التي تتطلبها النظام فيما يتعلق بايجاد الفائض او العجز هي :

- ١- حسابات العمليات الجارية .
- ٢- حسابات الانتاج والتجارة .
- ٣- حساب الارباح والخسائر .

الفصل الأول

التحقق من الأصول الثابتة

لكي يكمل المراجع من تكوين رأيه المهني الذي يصيغه في تقريره لابد ان يتحقق من البنود الواردة في المركز المالي عن طريق الحصول على القدر الكافي من الاثبات وذلك عن طريق المحص والملاحظة والمقارنة والاستفسار والمصادقات كما ان حسن عرض العناصر التي تكون منها القوائم المالية وانظماها بالشكل الذي يمكن فهمه له اهمية واضحة ، ويجب ان يصاحب هذه القوائم تلميحات عن اهم البنود بصورة تحليلية توضح البنود الواردة بالتقرير المالي .

وعلى هذا فان اهداف تحقيق الاصول تشمل :

- ١- التحقق من وجود الاصل .
- ٢- التحقق من ملكية الاصل .
- ٣- التحقق من قيمة الاصل .
- ٤- التحقق من اى حقوق للغير على هذه الاصول .
- ٥- التحقق الحسابي من صحة ارقام الاصول في قائمة المركز المالي .

أولا : التحقق من وجود الاصل :

يقصد بالتحقق من وجود الاصل ان يطمئن المراجع على وجود الاصل في تاريخ نهاية السنة المالية في اى صورة من صور وجوده ، ولا يعنى وجود الاصل وجوده المادي في المشروع وانما اثبات حيالة المشروع للاصل بغض النظر عن مكان وجوده . ويتطلب الامر لكي يطمئن المراجع عند اثبات حيالة الاصل ان يتحقق من ذلك بأى وسيلة تتطلبها طبيعة الاصل .

- ١- الاطلاع على مستندات الملكية والعقود ، مثل العقارات والسيارات وغيرها .
- ٢- الحصول على شهادات من الشهر العقاري بعدم وقوع تصرفات في هذه الاصول وذلك في حالة الاراضى والعقارات .

ثالثا - التحقق من قيمة الاصل :

ويتطلب هذا الامر عدة اجراءات كما يلى :

- ١- الاطلاع على مستندات الشراء للتأكد من قيمة الاصل سواء " ثمن الشراء " والمصاريف الرأسمالية الاخرى وهذه الاخيرى يجمعها المراجع اثنا " مراجعته المستندية .

- ٢- التأكد من كفاية المخصصات مثل الاهلاك والديون المشكوك فيها وغيرها حسب طبيعة الاصول .

- ٣- الاعتماد على شهادات من فنيين لتقويم الاصول ذات الطابع الفنى .

رابعا - التحقق من أى حقوق للغير على الاصول :

عند فحص المراجع للوثائق والمستندات والعقود وعند طلبه للشهادات يستطيع ان يثبت من ملكية المشروع للاصول او ان هناك حقوقا لآخرين على هذه الاصول . فالشهادات من التوثيق العقارى والشهادات من البنوك توضح وجود اى حقوق على الاصول ان وجدت .

خامسا - التحقق الحسابى من صحة ارقام الاصول بالميزانية .

فى كثير من الاحيان تقدم للمراجع كشوفات تفصيلية بأرصدة مفردات الاصول (مثل كشوف البضاعة والمدينين وغيرها) مما يتطلب الامر التحقق من صحتها الحسابية ومطابقة مجموعها بالرصيد الذى يظهره حسابها بدفتر الاستباز لغرض التحقق من سلامة نقل المفردات الى قوائم المركز المالى .

الأصول الثابتة

مهما كانت طبيعة الاصول الثابتة او نوع المشروع الذى يستخدمها ، فانها يحتفظ بها لغرض اكتساب الدخل وليس لغرض البيع العادى الذى يمارسه

المشروع بصفة دورية • وقيمة الاصول الثابتة التي تظهر في قائمة المركز المالي المنشأة مستمرة ليست هي قيمتها الاحلالية وانما عادة هي قيمة الاصل التاريخية ناقما القيمة المخصصة للاستهلاك او النقص او التقادم • ويعتبر المحاسبون ان تكلفة الاصل في تاريخ الشراء لها دلالتها حيث انها تعتبر التقدير السليم للقيمة السوقية العادلة وانها تمثل القياس لقيمة الخدمات التي حملت عليها المنشأة •

أهداف التحقق من الأصول الثابتة

ان الاهداف التقليدية لمراجع الحسابات عند تحققه من الاصول الثابتة كانت تدور حول التأكد من الملكية ، والوجود ، والقيمة للاصول المنعكسة في حسابات المشروع • ولكن في السنوات الاخيرة اصبح تقييمه للرقابة الداخلية على الاصول الثابتة يمثل هدفا اساسيا من اهداف التحقق • وفيما يلي نجل الاهداف التي تدور حولها اجراءات التحقق التي يقوم بها مراجع الحسابات •

- ١- سلامة التبويب لعناصر الاصول الثابتة في قائمة المركز المالي •
- ٢- القبول العام لأساس تقييم الاصول واظهاره بصورة متكاملة في القوائم •
- ٣- ان الاجماليات التي تظهر في قائمة المركز المالي للاصول الثابتة مؤيدة بحسابات مراقبة وسجلات تحليلية •
- ٤- التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية قد روعيت بصورة مستمرة وثابتة طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها •
- ٥- كفاية مخصصات الاهلاك بما يتماشى مع علاقتها مع حالة الاصول بصفة عامة •
- ٦- ان الدخل السنوى قد حمل بعيب الاهلاك المناسب عن كل فترة •
- ٧- سلامة غطاء التأمين للاصول بما يتماشى مع سياسات الادارة •
- ٨- وجود رقابة داخلية على حوزة الاصول الثابتة وعلى الاستغناء عنها حتى

تتبعكس الاصول المستعملة بصورة دقيقة فى السجلات ، وان الاصول المستغنى عنها قد استبعدت من الدفاتر .

وهذه الاهداف الغرض منها ان يجمع المراجع الادلة الكافية التى تمكنه من ان يكون اساسا للحكمه وابداء رأيه المهنى فيما يتعلق بالتقارير المالية من حيث صحة النتائج وسلامة المركز المالى .

إجراءات التحقق

سنعدد الاجراءات اللازمة لتحقيق المراجع من الاصول الثابتة كنشط للعمل اللازم فى حالات عديدة للتحقق من الاصول الثابتة .
أولا — أعداد قائمة ملخص تظهر التغيرات التى حدثت اثنا السنة فى الاصول الثابتة .

تعطى اهمية للاضافات والاستغنائات عن الاصول الثابتة عند التحقق السنوى من الاصول الثابتة . فاذا قبلت ارسدة بداية السنة لهذه الاصول على اساس انها قد روجعت فى السنة الماضية ، فان التحقق من التغيرات التى تمت اثنا السنة يؤدى الى صحة الرصيد فى نهاية العام . وقائمة الملخص قد يعددها المشروع او قد يعددها المراجع نفسه . وتحتوى قائمة الملخص خانات للارصدة الافتتاحية . وللإضافات خلال العام ، وللإستغنائات عن الاصول وايضا رصيد الاقبال طبقا للسجلات وايضا خانات لى تعديلات قد يجريها المراجع . ويتم التحقق للمبالغ الواردة فى قائمة الملخص كالآتى :

١ — مقارنة الارصدة الافتتاحية بالمبالغ الواردة لها فى اوراق العمل الخاصة بالعام السابق .

٢ — مقارنة الارصدة الختامية بميزان المراجعة للاستاذ العام وايضا بالاجماليات المستمدة من السجلات التحليلية للاصول الثابتة .

ثانياً - التأكد من ان سجل الاصل الثابت يطابق حساب المراقبة الخاص
بالاصل .

قبل عمل التحليلات التفصيلية للتغيرات فى الاصل الثابت خلال العام
يلزم التأكد بأن البطاقات التى يحويها سجل الاصل تتطابق اجماليا مع رصيد
حساب المراقبة الخاص بالاصل . وهذا الاجراء يعتبر اساسيا قبل اجراء اى
جرد او غتيش مالى لهذه الاصول . مع التحقق الحسابى لرصيد الاقفال
بعد اضافة التجديدات وطرح الاستغناءات من الاصل .

ثالثا - التأكد من الملكية القانونية للاصول الثابتة :

وفى هذا المجال يتأكد المراجع من الملكية القانونية للاصل بالرجوع الى
العقود ، والفواتير ، والايمالات وبوالص التأمين وبجانب ذلك فان عدم
دفع ايجارات عن الاصل يمثل اثباتا آخر بملكية الاصل . كما يرسل المراجع
فى طلب شهادة من التوثيق العقارى فى حالة العقارات وفى حالة وسائل
النقل فان شهادات التسجيل تثبت الملكية لهذا النوع من الاصول .

رابعا - التحقق من الاضافات خلال العام :

ان التحقق من الاضافات يتم اثنا المراجعة المستندية مع اعداد تحليل
لحساب المراقبة للاصل الثابت . وفى اثنا المراجعة المستندية فان المراجع
يفحص المستندات الاساسية مثل العقود والوثائق . واوامر التشغيل والاعتمادات
اللازمة لذلك ويعد ملخصات تحليلية للاضافات التى تمت للاصل بعد مراجعته
المستندية حتى يضيفها مع اوراق العمل .

والخطوات المحددة عند التحقق من الاضافات تتضمن ما يلى :

١- فحص قائمة اعتمادات الموافقة على الاضافات سواء بالشراء او بالتشييد .

- ٢- اعداد قائمة بالمشروعات تحت التنفيذ عن العام مع اظهار رقم أمر التشغيل ووصف العمل والقيمة الموافق عليها والقيمة التي صرفت والرصيد .
 - ٣- فحص تكلفة الاصول المشيدة عن طريق المشروع وذلك باختبار بطاقات الزمن واذونات صرف المواد ، وفواتير وتقارير المقاولين من الباطن والموردين مع استعراض طرق تحميل المصاريف غير المباشرة .
 - ٤- متابعة التحويل من حسابات المشروعات تحت التنفيذ الى حساب الاصل مع الاخذ في الاعتبار ان الاعمال النامة هي التي حولت .
 - ٥- متابعة فواتير ، وعقود شراء الاصول واى مستندات اخرى .
 - ٦- الاستفسار عن جميع الحالات التي تعدت فيها التكلفة الفعلية للاصول التكلفة المعتمدة للتحقق من ان هذه الزيادات قد اعتمدت من المسؤولين .
 - ٧- التحقق من اى بنود جعلت مدينة في حساب الاصل ولا تتعلق بالحصول المادى عليه .
 - ٨- مناقشة الاضافات مع الفنيين لغرض التأكد من الاضافات لم تحمل كمصاريف وان التصليحات والتجديدات لم تجعل مصرفا رأسماليا بدون اساس .
- خامسا - التحقق من الاستغناءات عن الاصول خلال العام :
- ان الفرض الاساسى من تحقق المراجع عن الاستغناءات التي تمت للاصول الثابتة خلال العام هو ان يقرر ماذا كانت الاصول قد استبدلت وبيعت او فكت الآلات او توقفت عن استعمال الاصل من غير ان ينعكس هذا على الحسابات بصورة سليمة . وفي الغالب ان اى وجود مادي وفعلى للاصول الثابتة يظهر ان هناك وحدات لهذه الاصول قد استغنى عنها بدون ان يقابلها تخفيض لقيمتها في الحسابات . فقد يحدث ان المشرف في المصنع يعطى او امره بتخريد آلة بدون ان يعلم بان هذه التخريد لا بد ان يبلغ لادارة الحسابات وبدون هذا التبليغ لن تعرف هذه الادارة بذلك القرار . فبيع آلة واستبدالها بالآلة اخرى تعتبر عملية مالية يتولد منها مستندات مثل ايصال استلام او امر شراء وهذه المستندات قد تكون وسيلة لعلم ادارة الحسابات بالعملية لو كان احد افرادها على يظفة نامة

بها . كما ان الآلات قد تخرد بدون ان تباع او تستبدل وفي هذه الحالة لن يكون هناك مستند لهذه العملية . واحدى الوسائل التى تتبع لتلافى عـدم تسجيل الاصول المستغنى عنها هو ان تكون هناك سياسة موضوعة بعدم تخريد اى اصل بدون ان يكون هناك تصديق مسبق على امر تخريد مرقم ترقيما مسلسلا وان يرسل صورة منه الى ادارة الحسابات ولاكمال هذا يجب ان توضع خطة الجرد المادى والفعلى للاصول الثابتة فى فترات دورية (مثلا مرة كل سنة) . وهذين الاجرائين يتيحان حماية كافية لانعكاس تخريد الاصول على الحسابات .

والخطوات التالية كقيلة باكتشاف اى اصول استغنى عنها ولم تسجل فى السجلات :

- ا - اذا اضيفت اضافات كبيرة للالات والمعدات اثناء السنة ، فيجب ان يتأكد المراجع من ان هذه الوحدات الجديدة لم تحل محل وحدات قديمة .
- ب - تحليل حساب الايرادات المتنوعة لتحديد اى ايراد من بيع اصول
- ج - اذا توقف المشروع عن انتاج منتج معين اثناء السنة ، فيستقر عما تم بالنسبة للتسهيلات الآلية الخاصة بانتاج المتوقف انتاجه .
- د - الاستفسار من المسؤولين عما اذا كانت اى آلة قد استغنى عنها اثناء السنة
- هـ - فحص اوامر التخريد للتأكد من التصديق عليها من المسئول او اللجنة المسؤولة عن ذلك .
- و - الاستفسار عن اى نقص فى غطاء التأمين حتى يتأكد من ان ذلك ليس مردا الاستغناء عن الاصل .

ى - اجرا جرد فعلى اختبارى لعينة من مجموعة الآلات حسب سجل الآلات .

سادسا - تحليل الصيانة والتعليحات :

ان الغرض الاساسى من تحليل حساب الصيانة والتعليحات والتعـن فيه هو

اكتشاف المصروفات التي يجب ان ترسل ، وقد يضع المشروع سياسة بعدم
رسلة اى مصروف اقل من حد معين مثلا ٥٠ جنيها . وفى هذه الحالة
فان التمعن من جانب المراجع فى تحليل حساب المصروفات والتعليحات
لفرض التأكد من الاستمرار فى اتباع السياسة الموضوعة والتمشى مع
القواعد المحاسبية المتعارف عليها . كما ان هذا التحليل يمكنه من التحقق
من ان التعليقات الكبيرة قد صدق عليها قبل اجراؤها كما ان المقارنة
بين عناصر مصاريف الصيانة والتعليحات عن السنة الحالية مع السنة الماضية
يتيح اكتشاف المبالغ التي تمثل اختلافا عن ما كان متبعا فى السنة الماضية من
اعتبار المبلغ مصروفا رأسماليا او ايراديا .

الإهلاك

ان التطور الذى حدث فى تعريف الاهلاك يرجع الى التطور الذى تم
فى المحاسبة وانتقال التركيز من القوائم المالية للمركز العالى الى قوائم
الدخل . فقد كان ينظر الى الاهلاك على ان الغرض الاساسى لاحتسابه
هو المحافظة على رأس المال سليما . وهذه النظرة مستمدة اساسا من المركز
العالى للمشروع وحقوق اصحاب المشروع وضرورة المحافظة عليها . وعلى هذا
فان الاهلاك كان ينظر اليه على اساس انه نفقة تؤخذ فى الحساب لغرض
استبدال الاصول وبدون طلب رأس مال جديد . وفى الحقيقة فان احتساب
الاهلاك يؤدى الى المحافظة على رأس المال ولكنه لا يؤدى الى تكوين مال كاف
للاستبدال فى المستقبل حيث انه فى ظل الارغاع المستمر فى الاسعار وحساب
الاهلاك على اساس المبدأ التاريخى لن يتحقق استبدال الاصل بنفس قيمته
التاريخية .

وبالتركيز على قائمة الدخل تطور تعريف الاهلاك بانه عبء وتكلفة مـمن
تكاليف الانتاج مقابل النقص الفعلى فى الاصل الثابت ، والنتائج مـمن

الاستعمال او منى المدة . اى ان الاهلاك هو توزيع لتكلفة الاصول الثابتة خلال العمر الانتاجى المقدرها . وهو تكلفة لازمة لادارة نشاط المشروع كما انه ضرورة تتطلبها المحافظة على رأس المال .

وقد استخدم الاهلاك كمصطلح مناسب للتعبير عن المفاهيم الآتية :

- ١- الاهلاك المادى الناتج عن استعمال الاصل .
- ٢- الانخفاض فى القيمة بسبب التعرض لعوامل اخرى غير الاستعمال .
- ٣- انتهاء الحقوق القانونية على الاصل - مثل اراضى الحكر - والامتيازات .
- ٤- توزيع التكلفة .

الاهلاك المادى

ان اى اصل مادى يصبح عند مرحلة معينة من وجوده فى وضع لا يسمح بأن يقدم نفس الخدمات التى من اجلها حمل عليه المشروع . فالاصل يصبح هالكا هلاكا ماديا فى مرحلة استعماله عندما يميل فى استعماله الى الحسد الذى يصبح غير اقتصادى بالنسبة للمشروع الذى يمتلكه . واستمرار استعمال الاصل المتهالك يؤدى الى انخفاض الخدمات التى يقدمها وقد تتوقف هذه الخدمات كلية بالرغم من وجود الاصل ماديا .

الانخفاض فى القيمة بسبب عوامل أخرى

ان استعمال الاصل ليس السبب الوحيد الذى يؤدى الى انخفاض قيمة الاصل وانما هناك اسباب اخرى .

- ١ - انخفاض الطلب على الخدمات التى يؤديها الاصل بسبب ظهور اختراعات جديدة او لمرور الوقت وهو ما يعرف بالتقدم .

ب - قد تنخفض قيمة الاصل الثابت لانخفاض قدرة الاصل المستقبلية على تحقيق الايرادات عن طريق التهالك او ظهور اصل اكثر كفاية او لانخفاض الطلب على منتجات الاصل .

ج - وقد يحدث التلف المادي بعد استعمال الاصل بسبب التآكل من الصدأ الا ان هذه العوامل من الممكن مقاومتها بالصيانة المستمرة .

الاهلاك الناشئ من انتهاء الحقوق القانونية

وهذا الاهلاك سببه عامل الوقت والظروف المحيطة بالحق على الاصل . والحق الممنوح لاستخدام الاصل لا يمثل ملكية للاصل وانما ملكية الحق لاستغلال ولا يمثل عمر الاصل مشكلة في احتساب الاهلاك حيث ان الوقت محدد بفترة الاستغلال ، كما ان الاهلاك في هذه الحالة الفرض من احتسابه هو المحافظة على رأس المال سليما .

توزيع تكلفة الأصل

يعتبر الاهلاك بمفهوم قائمة الدخل انه عبء يحمل للدخل بسبب استعمال الاصل ولغرض توزيع تكلفة خلال عمر الاصل الاقتصادي . ويغطي الاهلاك التهالك الناتج عن الاستعمال ، والتلف المادي الناشئ عن البقاء لفترة طويلة من الوقت ، والتقاعد ، اى فقد المنفعة في الاصل بسبب ظهور اصول بديلة تفي بنفس الغرض ولكن بكفاية اكبر .

وعند حساب الاهلاك تؤخذ العوامل الثلاثة التالية في الحسبان :
١ - تكلفة الاصل وهي تحدد بقدر كبير من الدقة اى تكلفة شراء الاصل وكل المصاريف الرأسمالية التي تنفق في سبيل اعداد الاصل للاستعمال .

٢ - العمر الانتاجي للاصل وهو الفترة الزمنية التي يستفيد خلالها المشروع من خدمات الاصل مع الاخذ في الاعتبار الظروف وطبيعة استخدام الاصل ، وقد يتدخل في هذه الحالة عنصر التقدير الشخصي .

٣- القيمة المحتملة عند تفريد الأصل أى القيمة البيعية المنتظرة عند الاستغناء من الأصل ويتدخل هنا عنصر التقدير أى الحكم الشخصى .

ويتبين من هذا أن حساب الأهلاك يخضع لأمور شخصية وتقديرية مردها الخبرة والمعرفة أكثر من الاعتماد على القياس الموضوعى . ولذلك يحتاج احتساب معدل الأهلاك إلى التعديل من وقت إلى آخر فى ضوء التغيرات مثل امتداد فترة العمر الانتاجى بسبب الميانة المستمرة أو قصر هذه الفترة بسبب الاستخدام الزائد أو التقادم الذى يؤخذ به كعامل عند احتساب العمر الانتاجى للأصل .

الإهلاك فى فترات ارتفاع الأسعار

كما وضع من الفترة السابقة فإن تكلفة الأصل تؤخذ أساسا لاحتساب معدل الأهلاك . وهذه التكلفة تقدم على أساس افتراض ثبات وحدة القياس النقدى وعدم التأثير بالظروف الاقتصادية المحيطة . وفى ظل الارتفاع المستمر فى الأسعار تعرض هذا الاحتساب لانتقاد بسبب آثاره المباشرة على تحديد الربح وقائمة المركز المالى وكذلك لما له من آثار غير مباشرة على الأجور والتوزيعات والضرائب المستحقة . وقد أوصت الجمعيات المهنية توصيات تتناسب مع معالجة الأهلاك من الناحية الموضوعية واعتبار الأهلاك المحتسب على التكلفة التاريخية للأصل مخصصا وما يقابله من قيمة بسبب ارتفاع الأسعار احتياطى .

والاعتراض التقليدى على احتساب الأهلاك على أساس التكلفة الإحلالية للأصل سببه عرف الموضوعية فتكلفة الإحلال واحتسابها فيها ناحية الحكم الشخصى والتقديرى وصعوبة التحقق من جانب المراجع لتكلفة الإحلال التى قد يختلف قياسها من شخص إلى شخص آخر حسب الطريقة التى تتبع . إلى أن الرد على هذه الاعتراضات هو أن المشكلة ليست التغير فى قيمة الأصل وإنما التغير فى قيمة النقود . وأنه ليس المطلوب هو تقدير القيمة الإحلالية للأصل وإنما تحديد التغير فى مستويات الأسعار كل سنة . وهذا فى استخدام الأرقام القياسية

والتي تتماشى مع التغير في تكاليف المعيشة . وعند احتساب معدل الاهلاك
يمكن تعديله واستخدام الارقام القياسية بطريقة تجعل مخصص الاهلاك يتماشى
مع مستويات الاسعار العالية . وهذا التعديل سيكون سهلا عند اعداده في
نفس الوقت يحقق موضوعية بطبيعتها . كما ان دقة الاحتساب من الممكن
التحقق منها حسابيا من جانب المراجع . الا ان هذه الاسماء تبدو غريبة
عن القواعد المحاسبية المتعارف عليها ويطلب ان يظهره المراجع في تقريره .

طرق الاهلاك

ان هناك مدخلين للاهلاك متعارف عليهما وهما : على اساس الوحدة
وعلى اساس المجموعة . ويظهر الاختلاف في تطبيق هذين المدخلين بصورة
واضحة في الاجراءات المتعلقة بالاستغناء عن الاصول : فعند استخدام
اساس الوحدة فانه اذا تقرر توقيف الاصل قبل انتهاء حياته الانتاجية ، فان
الاهلاك الذي احتسب فعلا عن وحدة يؤخذ في الحساب عند حساب الربح
او الخسارة الرأسمالية للاصل الموقوف . اما في حالة اتخاذ المجموعة كأساس
للاستهلاك فان الاصول توضع في مجموعات حسب وظائفها مع تحديد للحياة
الانتاجية لكل مجموعة . وقد تكون بعض الوحدات في هذه المجموعة لها
حياة انتاجية اقل من المتوسط ومجموعات اخرى لها حياة انتاجية اكبر من المتوسط
وعند توقيف وحدة من المجموعة عن الاستعمال فان تكلفة الوحدة تجعل دائنة
في حساب الاصل وما تبقى من قيمة تكلفة الاصل دائنة في حساب مجمع مخصص
الاهلاك . وبهذا لا يحتسب ربح او خسارة للاصل المتوقف استعماله على فرض
انه قد استهلك بالكامل . وعادة باحتساب الاهلاك على اساس المجموعة
فان الطريقة التي تتبع هي طريقة القسط الثابت اما احتساب الاهلاك على اساس
الوحدة فيمكن من استخدام طرق اخرى مثل طريقة الاستهلاك المتناقص .

الاهلاك في النظام المحاسبي الموحد :

وضع النظام المحاسبي معانى المصطلحات التى تتعلق بالاصول الثابتة والاهلاك التى تتطلب الالتزام بها عند تطبيق النظام . وراعى فى توحيد معانى المصطلحات الراجع منها فى الاستخدام .

وقد عرف النظام الاصول الثابتة بانها عبارة عن ممتلكات منقولة : ، ملموسة او غير ملموسة ، مكتتاة او منتجة بجمرفة الوحدة لغير اغراض البيع او التحويل بل استمرار استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات انتاج .

وتتضمن تكلفة الاصل كافة المصروفات اللازمة حتى يتم تركيبه وتتكون هذه

التكلفة من ثلاثة عناصر رئيسية هي :

أ - تكلفة شراء الاصل محليا ، او تكلفة شرائه (فوب) او (سيف) حسب التعاقد .

ب - مصروفات الاقتناء ، ومصروفات التركيب المتمثلة فى اجور المهندسين والعمال واتعاب الخبراء وغيرها .

ج - قيمة القواعد التى يثبت عليها الاصل والانشاءات اللازمة لتركيبه وتخضع لتكلفة شراء الاصل والمصروفات الرأسمالية المتعلقة به لمعدلات اهلاك واحدة .

وتحدد تكلفة الاصول الثابتة فى آخر الفترة المالية (أى الاصول الموجودة فى اول الفترة والاصول المضافة خلالها ومطروحا منها الاصول المستبعدة بالبيع والتخزين) بشمن شرائها ، وبكافة المصروفات الرأسمالية التى جعلتها صالحة للاستعمال ، وادت الى زيادة طاقتها الانتاجية ، لا مجرد المحافظة على تلك الطاقة .

كما عرف النظام القيمة الاستبدالية للاصل بأنه المال اللازم لشراء اصل ثابت

بالاسعار الجارية ليحل محل الاصل الذى تم اهلاكه فى نهاية عمره الانتاجى .

ولما كانت الاسعار فى ارتفاع مستمر فان حساب الاهلاك على اساس التكلفة التاريخية لا يمكن من الحصول على المال اللازم لشراء بديل للاصل الثابت (فى نهاية عمره الانتاجى) بالاسعار الجارية ، ولذلك فانه من الضرورى ان تقوم الوحدة بتدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية .

وقد نص النظام على تدبير هذا الفرق عن طريق احتياطى فروق القيمة الاستبدالية والذي يعتبر مقابل فروق القيمة الاستبدالية كاحتياطى عام عند توزيع الارباح ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم احتياطى ارتفاع اسعار الاصل .

اما العمر الانتاجى للاصل فقد عرفه النظام بانه المدة التى يظل خلالها الاصل الثابت صالحا للاستخدام فى الغرض الذى اقتنى من اجله ويحدد العمر الانتاجى بمدة انتاجية الاصل لا بمدة وجوده . ويتوقف العمر الانتاجى على عوامل متعددة منها مدة تشغيل الاصل ، والمهارة الفنية للعمال ، ودرجة الصيانة ، والتغيرات التى تطرأ على كل من الاساليب الفنية وتصميم المنتجات وطريقة الانتاج ومدة بقاء الوحدة .

وقد عرف النظام الاهلاك بانه توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجى بطريقة مناسبة . وقد يطلق على اهلاك اصول معينة اصطلاح " النفاذ " والنفاذ ظاهرة مميزة للاصول المتناقصة والقابلة للنفاذ من مناجم ومحاجر وآبار بترول وما شابهها ، حيث تؤدي عمليات الاستخراج الى اقلال من قيمتها حتى تتلاشى تلك القيمة بانتهاء ما تحتويه الاصول المذكورة من خامات يمكن استخراجها على اساس اقتصادى .

كما فرق النظام بين الاهلاك ، والهلاك الطارىء للاصول حيث ان الاخذ بنشأ نتيجة حادث عرضى من شأنه منع استخدام الاصل فى الانتاج . وشغل الخبرة التى تتجم فى هذه الحالة لدى الحسابات الختامية عن الفترة التالية التى وقع خلالها الحادث .

وقد وضع النظام اسسا وقواعد للاهلاك فى حسابات النتيجة والقوائم الختامية . كما وضع معدلات للاهلاك محتسبة على اساس القسط الثابت للاصول الثابتة حسب مدخل المجموعة وطبقا لنوع الصناعة واوردها فى ملحق خاص بالنظام (ملحق رقم ١) فمثلا معدلات الاهلاك فى صناعة نشر الاخشاب والمنتجات الخشبية حددت بهذه الصورة .

٥٪	الآلات البخارية ، الغلايات ، موصلات نقل الحركة
٥٪	آلات النشر بصفة عامة واجهزتها
١٠٪	آلات النشر المتنقلة
٧٪	أدوات قطع الاخشاب
	أفران تجفيف
٣٪	أ - من طوب او خرسانة
٦٪	ب - غيرها
٥٪	ج - افران من الاخشاب

وهكذا نجد ان المعدلات حددت فى جداول طبقا لكل صناعة وما تستعمله من اصول ، فالمباني بصفة عامة ٢٪ وقد اعدت هذه المعدلات على اساس الافتراضات التالية :

- أ - ان عدد ايام العمل فى السنة ٣٠٠ يوم او اقل .
- ب - ان مدة التشغيل اليومى وريدية واحدة .
- ج - ان الاصول مشتراه جديدة .

وعلى هذا فانه عند حساب الاهلاك السنوى تعتبر المعدلات حد ادنى ويتم زيادة هذه المعدلات تبعا لزيادة ايام العمل فى السنة وساعات التشغيل اليومى .

ونحتسب معدلات الاهلاك للاصول المشتره قديمة على اساس مثل معندل اهلاك الاصول المشتره جديدة . وتغطى معدلات الاهلاك مقابل التقادم العادى ، العادية فاذا نشأت ظروف تؤدي الى تقادم الاصل قبيل

انتها" عمره الانتاجى المقدرفان الخسارة التى تنجم عن ذلك تحمل على حسابات النتيجة عن الفترة المالية التى تم خلالها التقادم الذى لم يكن متوقعا .
وتلتزم كل وحدة بحساب الاهلاك سنويا ايا كانت نتيجة حساب العمليات التجارية أى سوا" كانت فائضا او عجزا . وتتبع فى حساب الاهلاك طريقة القسط الثابت مع عدم استبعاد اية قيمة باقية اى خردة او نفاية .

ويتحدد تاريخ البد" فى حساب الاهلاك بيد" استخدام الاصل خلال الفترة المالية . وفى حالة استخدام (تشغيل) الاصل فى فترة التجارب يحمل الاهلاك لحساب " تجارب بد" التشغيل " .

وقد تستهلك الاصول دفتريا انما تستخدم ويستمر استخدامها فى الانتاج فان حساب قسط الاهلاك يستمر ونسبة ٧٥٪ من قيمة القسط على ان تضاف هذه القيمة الى الاحتياطى اى احتياطى ارتفاع اسعار الاصول .

اما الاصول التى لا تستخدم فى الانتاج طوال العام فيحسب قسط الاهلاك لهذه الاصول بواقع ٥٠٪ من معدلات الاهلاك المبينة فى جداول الاهلاك .

ومن الواضح ان النظام قد يتطلب تيسيرا لحساب الاهلاك ان توضح الاصول الثابتة فى مجموعات متجانسة من حيث النوع وطبيعة العمل وذلك لتطبيق قواعد الاهلاك على المجموعة بصرف النظر عن مكوناتها . وقد تكون هذه المجموعات (أفقية) كمجموعة محطة توليد الكهرباء ، ومجموعة آلات ورش الصيانة ومجموعة آلات ومعدات المرافق التى تخدم الانتاج بصفة عامة ولا تشترك فى مرحلة معينها من مراحل الانتاج . وقد تكون هذه المجموعات " رأسية " حيث تشترك كل مجموعة فى انتاج معين كمجموعة آلات الصهر ومجموعة آلات الدرفلة . الخ وقد تكون هذه المجموعات (جغرافية) كمجموعة آلات منطقة معينة (آلات منجم) . اما فيما يتعلق بالادوات الصغيرة ، فان النظام يحمل حساب الانتاج بها بصرف من هذه الادوات اولا بأول دون انتظار لتخريدها ، مع مراقبة عهدة العمال من هذه الادوات بالجرد الفعلى والمطابقة على سجلات العهد الشخصية التى تمسك لهذا

الفرض وذلك إلى أن يتم ردها للمخازن بعد تقرير عدم صلاحيتها . أما المبيعات وهي الأدوات اللازمة للإنتاج (مثل قوالب الصلب السلندرات) والتي لا تعتبر من مجموعة الآلات فإن اهلاكها حسب النظام الموحد يتم تقديره بقيمة النقص الذي يصيب عمرها الإنتاجي نتيجة استخدامها في التشغيل خلال الفترة ، وتخضع قيمة هذه المبيعات في نهاية كل فترة لاعادة التقدير . الاراضى : خصص النظام المحاسبى للاراضى تعريف خاص بالتقويم ومعاملة القيمة في سجلات الوحدة ففرق بين ثمن شراء الاراضى كعنصر قيمة ، والمصروفات التى انقشت لاقتناء الاراضى وتجهيئتها للاستخدام في اغراض الوحدة مثل مصروفات التسجيل ونقل الملكية والتعويضات المستحقة لاصحاب الارض ، ومصروفات تجهيد ها وتعبيد ها . ومن وجهة نظر الوحدة وسجلاتها فان قيمة الارض تشمل العنصرين السابقين اما من وجهة النظر القومية فلا تتضمن الاضافة الى رأس المال القومى الا العنصر الثانى . وعلى ذلك يتعين فصل العنصرين كل على حدة عند اثبات قيمة الارض في سجلات الوحدة .

معدل مصروفات الصيانة للأصول

لضمان عدالة توزيع مصروفات الصيانة والفترات الدورية للأصل خلال عمرة الإنتاجي يخص مبلغ ثابت لهذا الفرض يحمل لتكاليف الفترة المالية أى حساب المعطيات الجارية . وإذا كان رصيد هذا المخصص في نهاية الفترة المالية لدينا يحمّل على تكاليف الفترة اما اذا كان الرصيد دائما يرحل كمصروفات مستحقة في الميزانية ويعاد النظر وريا في مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية .

المراجع والإستهلاك

كما سبق ان بينا فان الاستهلاك يعتبر عبئا على الإيراد يجب ان يؤخذ فى الحسبان قبل التعامل الى النتيجة الصحيحة لنشاط المشاة ومن ظهر المراجعة

العمومية المركز المالى السليم للمنشأة • ولحرص المراجع على ان يشمل تقريره الموقف المالى الصحيح للمنشأة ونتيجة اعمالها الحقيقية يولى موضوع الاستهلاك عناية خاصة • وانه لم يكن خبيراً فنياً فى تقدير الاستهلاك • الا ان خبرته واطلاعه على العرف والعادة المتبعة فى الحياة الاقتصادية يستطيع ان يحكم على مدى كفاية او عدم كفاية الاستهلاك • وعليه ان يتأكد من ان المنشأة قامت بتخصيص الاستهلاك الكافى لجميع الاصول الثابتة القابلة للاستهلاك • واذا تأكد من عدم كفاية الاستهلاك فعليه ان يلفت نظر ادارة المشروع الى ذلك واذا اصررت الادارة على موقفها فعليه ان يشير الى عدم كفاية الاستهلاك فى تقريره على الميزانية • كما اذا وجدت ان المنشأة لم تحتسب استهلاكاً فى سنة من السنوات لسبب ما فانه بحث ان ينص صراحة فى تقريره •

وقد تغالى المنشأة فى احساب الاستهلاكات • وفى هذه الحالة فان مبلغ الاستهلاك يأخذ صورين صورة المخصص اللازم للاستهلاك وصورة الاحتياى يظهر ذلك صراحة فى الحسابات الختامية ، اما اذا اصررت ادارة المشروع على اظهار المبلغ كمخصص فان المراجع يشير الى ذلك فى تقريره مثل : (ان مخصص الاستهلاك الحاس بالاصل المعين قد احتسب بمعدل اعلى من المعدلات المتعارف عليها) •

كما قد يقابل المراجع فى بعض الاحيان رد جانب من مخصص الاستهلاك الزائد الى حساب الارباح والخسائر فى الجانب الدائن تحت عناوين مختلفة مثل (ايرادات اخرى) والغرض من ذلك هو العمل على رفع الارباح فى السنوات التى يقل فيها الربح فتلجأ الى الاستعانة بمخصصات الاستهلاك الزائدة وتوزيعها على اصحاب رأس المال • وعلى المراجع ان يظهر هذا الرد بصورة واضحة تعشياً مع قانسون الشركات •

وقد تقوم بعض المنشآت بعمل مخصص استهلاك للاراضى او القيمة الحقيقية لشهرة المحل وغرضها فى ذلك تكوين احتياطات سرية ، ولن يستطيع المراجع ان يضع ادارة المنشأة من على مثل هذه المخصصات ولكن عليه ان يظهر الاستهلاك بوضوح

فى الميزانية العمومية وان ينوه عن ذلك فى تقريره • فمثلا قد تجمع قيمة الاراضى والمباني فى حساب واحد • ويحتسب معدل استهلاك على القيعتين فى هذه نكاته فى هذه الحالة احتسب استهلاك للاراضى مع المباني • وفى هذه الحالة يجب على المراجع ان يظهر هذه الحقيقة بوضوح فى الحسابات المنشورة •

ومن المهم ان يراعى المراجع استمرار المنشأة فى اتباع نظام واحد سنة بعد اخرى فى احتساب قسط الاستهلاك فمثلا لا يحتسب سنة على اساس قسط ثابت والسنة التالية على اساس قسط متناقص وهكذا • وقد تقوم المنشأة بالتغيير فى طرق احتساب الاستهلاك للتأثير على نتيجة اعمال المنشأة وفى تقويم الاصول الثابتة وبالميزانية وعلى المراجع ان يظهر هذه الحقيقة واضحة فى تقريره بأن يحتفظ من حيث ان الاستهلاك لا يحتسب على اساس ثابت سنويا •

مراجعة الأصول الثابتة

ان مراجعة بنود الميزانية العمومية من اهم مهام المراجع ان الميزانية العمومية تعكس بصورة واضحة مركز المنشأة المالى ونشاطها ، كما ان المراجع يبلور نتيجة مراجعته بالتقرير الذى يذيله بالميزانية العمومية • وفى مراجعتنا للاصول سنفرق بين الثابتة والاصول المتداولة لاختلاف طبيعة كل منهما من ناحية التقويم فالاصول الثابتة تقوم على اساس سعر التكلفة مطروحا منه الاستهلاك اما الاصول المتداولة فتقوم على اساس ما تحققه من نقدية فى تاريخ الميزانية العمومية ملتزمين جانب الاحتياط وذلك بعدم تقديرها بقيمة اعلى من تكلفتها •

وطبيعة الاصل من حيث كونها ثابتة او متداولة مستمدة من الغرض الذى من اجله حصلت المنشأة على الاصل • المباني مثلا اصل ثابت بالنسبة لمنشأة صناعية حصلت عليه لغرض المساعدة فى الانتاج فى حين ان المباني تكون اصلا

متداولا لمنشأة عقارية نشاطها يقوم على شراء وبيع المباني . كذلك الاستشارات تعتبر اصلا متداولا لو اشترت لغرض استثمار جانب من اموال المنشأة السائلة لغرض الحصول على ايراد ، فى حين انها تعتبر فى حكم الاصول الثابتة لو اشترت لغرض السيطرة على شركة اخرى .

والمراجع عند مراجعته للاصول يهدف الى التحقق من :

١- وجود الاصل .

٢- ملكية المنشأة للاصل .

٣- صحة تقويم الاصل .

وهذه الاسس هى محور عملية مراجعة الاصول وسنناقش فيما يلى مراجعة انواع مختلفة من الاصول .

الأصول الثابتة غير الملموسة شهرة المحل

تظهر شهرة المحل بدفاتر المنشأة فى حالة الشراء ولن تستطيع المنشأة ان تشتري شهرة محل بمفردها وانما الشراء لابد ان يكون مصاحبا لاصول اخرى فقد تتكون منشأة نتيجة شراء اصول وخصوم منشأة اخرى ومن ضمن الاصول المشتراة شهرة المحل وفى هذه الحالة امامنا احد احتمالين :

أولا : ان تكون قيمة شهرة المحل لها تقدير منفرد عن تقدير الاصول الاخرى المشتراه .

ثانيا : ان تكون شهرة المحل نتيجة ان ثمن الشراء اعلى من قيمة صافي الاصول المنفلة .

فى الحالة الاولى يطلع على عقد الشراء الرسمى المسجل تسجيلا نهائيا والذي يظهر فيه قيمة الشهرة المقدرة والمحددة فيه والالتزامات المفروضة على البائع خصم المحافظة عليها عند مناقسته او تدخله .

وهي الحالة الثانية يطلع المراجع على عقد الشراء النهائي والمسجل وايضا اعتماد الشراء من الجمعية التأسيسية للمساهمين (في حالة شركات المساهمة) .

أما في الشركات الشخصية فان شهرة المحل قد تكون نتيجة لانفاق الشركاء عند دخول شريك او انفصال شريك . والمراجع لكي يتحقق من الشهرة يطلع على عقد الشركة ليتعرف على الطريقة التي بنى عليها تقويم الشهرة والمبلغ الذي ظهرت به في اللفاتر .

وشهرة المحل الحقيقية لاستهلاك ولكن لا يمنع هذا من استهلاكها محاسيبا باعتبارها اصلا معنويا من المستحسن التخلص من قيمته وهذا الاجراء يتخذ متى حالة توفر ربح كاف لمقابلة الاستهلاك وفي حالة استهلاك شهرة لمحل يجب على المراجع ان يتأكد من ظهوره بوضوح في حساب الارباح والخسائر ومطروحا من قيمة الشهرة في الميزانية العمومية .

العلامات التجارية وحقوق الاختراع

تميز هذه العلامات التجارية بغير علموسه وتتأثر بعامل الزمن . فبالقدام المدة الممنوح عنها العلامة التجارية او حق الاختراع تصبح لا قيمة لها . ويفسد بالعلامة التجارية الاسماء المتخذة شكلا مميزا والامضاءات والارفسام الرسوم والرموز وعنوانات المحال والاختام . الخ . التي تستخدم او يراد ان تستخدم في تمييز منتجات صناعية او استغلال زراعي او لمستخرجات الارض او اية بضاعة ويقضى القانون الخاص بهذه العلامات بان من قام بتسجيل العلامة التجارية في السجل المعد لذلك يعتبر مالكا لها ولا يجوز منازعته اذا استعملها بصفة مستمرة . من هنا على الافل من تاريخ التسجيل وعلى لمالك العلامة بمجرد تسجيلها شهادة رسمية بالسجيل ويجوز نقل ملكية العلامة او رهنها مع المحل التجاري ولا يكون

نقل ملكيتها ورهنها حجة على الغير الا بعد التأشير به فى السجل واشهاره فانونا • ومدة الحماية المترتبة على تسجيل العلامة عشر سنوات اما حق الاختراع فهو براءة تمنع عن كل ابتكار جديد قابل للاستغلال الصناعى سواء كان متعلقا بمنتجات صناعية جديدة ام بطرق او وسائل صناعية مستحدثة ام يتطابق جديد لطرق او وسائل صناعية معروفة • ويكون الحق فى البراءة للمخترع او لمن آلت اليه حقوقه • وتخول البراءة لمالكها الحق فى استغلال الاختراع بجميع الطرق ومدة براءة الاختراع خمسة عشر سنة من تاريخ طلب البراءة ويمكن تجديدها لمدة خمس سنوات على الاكثر اذا ثبت ان للاختراع اهمية خاصة وان صاحبه لم يجن ثمرة تناسبه مع جهوده ونفقاته •

وعند مراجعة المراجع للعلامات التجارية او لحق الاختراع يطلع على ————— المستندات الرسمية المثبتة للملكية اى الشهادة الرسمية لتسجيل العلامة التجارية او البراءة الخاصة بحق الاختراع وان يراعى عدم انقضاء مدتها وتوافر الشروط القانونية لسريان العلامة التجارية او حق الاختراع •

اما عن تقويم هذه الاصول فيجب على المراجع ان يتحقق من ————— المستندات الخاصة بها وتعرف طبيعتها والتأكد من ان المبالغ قد دفعت فى مقابل الانتفاع بهذه الحقوق المعنوية • ولان هذه الاصول والانتفاع بها محددة بمدة زمنية محددة لذلك يجب استهلاكهم خلال المدة التى ستمتع المنشأة خلالها بحقوق الانتفاع بهم ويكون مخصص الاستهلاك على اساس القسط الثابت اى على اساس المدة التى فى خلالها يمكن الانتفاع بهذا الاصل •

الأصول الثابتة للمموسة الأراضى

وهى الاراضى التى تمتلكها المنشأة لاجل غير محدد وملكية مطلقة • ولكن

يتحقق المراجع من الاراضى يتبع الآتى :

١ - من حيث وجود الاراضى :

يطلب المراجع من المنشأة ان تتصل بمصلحة الشهر العقارى لكى توافى المراجع مباشرة على عنوانه بشهادة عقارية تفيد ان الارض مسجلة باسم الشركة وهذه الشهادة تثبت وجود الاصل وملكية المنشأة له . كما انه لو كان هناك رهن على الارض فان مصلحة الشهر العقارى تظهر هذا الرهن فى الشهادة المرسلة منها .

فاذا قامت المنشأة برهن الارض التى تملكها للحصول على قرض فانه يؤشر امام الارض فى سجل الشهر العقارى بذلك . واذا لم يوجد اى تصرفات خلال السنة المالية تخص الارض فترسل مصلحة الشهر العقارى ما يسمى بالشهادة السلبية اى ان الارض خالية من اى رهن .

ب - من حيث ملكية الارض

يطلع المراجع على مستند الملكية المسجل اى عقد البيع وعلى العقود الابتدائية والمسجلة وجميع المكاتبات الخاصة بشراء الارض . وفى حالة عدم امكان الاطلاع على عقد مسجل لوجوده رهن التسجيل فى مصلحة الشهر العقارى ، فيكتفى المراجع بالاطلاع على العقد الابتدائى ، ومن المستحسن ان يشير المراجع الى انه لم يطلع على العقد النهائى فى تقريره على الميزانية . ولقد كان يكفى لاثبات الملكية حتى سنة ١٩٢٢ وجود عقد عرفى ، ولكن بصدور القانون رقم ١٨ لسنة ١٩٢٣ قضى بان عقد محرر من انشاء حق ملكية او حق عينى عقارى آخر يجب اشهاره بتسجيله فى مصلحة الشهر العقارى .

فالعقد الابتدائى اذن هو عقد مبدئى بين البائع والمشتري ولم يسجل بعد ولكن العقد النهائى هو العقد المسجل بمصلحة الشهر العقارى .

من حيث القيمة

تقوم الاراضى بسعر الشراء وهو الثمن المبين فى العقد المسجل مضافا اليه رسوم ومصروفات التسجيل واتعاب المحاماة والسمسرة وتظل قيمة الارض بالدفاتر بسعر التكلفة ولا يجرى عليه اى استهلاك لان الارض لا تبلى بالاستعمال . كما ان التقلبات التى تطرأ على القيمة السوقية للاراضى لا يجب ان تؤخذ فى الحسبان الا فى حالة اعادة التقدير لجميع اصول المنشأة .

ويجب ان يكون شراء الاراضى معتمدا من مجلس الادارة فى الشركات المساهمة او من اصحاب المنشأة او الشركاء فى غيرها . كما يجب ان يكون البيع او التصرف بالرهن معتمدا ايضا . وفى حالة وجود رهن على الاراضى فيجب ان يظهر بهذه الحقيقة بالميزانية .

المباني

قد تشتري المباني تامة وهنا يطلع المراجع على عقد الشراء المسجل وقد تشتري الاراضى بما عليها من مباني ويحدد لها ، ثمنها اجماليا وهنا يجب تقرير قيمة المباني على حدة لكى يجرى عليها الاستهلاك لانها من الاصول الثابتة القابلة للاستهلاك اما الاراضى فلا تخضع للاستهلاك . ويقوم بتقويم قيمة المباني شخصا فنيا خبيرا كمهندس وتظهر المباني بثمن التكلفة اى ثمن الشراء او الثمن المخصص لها من الثمن الكلى مضافا الى ذلك رسوم ومصروفات التسجيل . ويحتسب استهلاك على المباني بالقسط الثابت وتظهر المباني بالميزانية بقيمة التكلفة مطروحا منه الاستهلاك .

وقد تقوم المنشأة بتشيد المباني التى تحتاج اليها اما بتكليف مقاول بأعمال البناء وجميع لوازمه بالكامل او تقوم المنشأة نفسها بوساطة عمالها وفنيها بانجاز التشييد . فاذا لجأت المنشأة الى مقاول فعلى المراجع ان يطلع على عقود المقاولة والشروط الواردة به ويتأكد من اعتماد مجلس الادارة والتأكد من

العطاءات المقدمة ورسوها على المقاول الذى تقدم بأقل تقدير . واذا تمت المباني خلال السنة المالية فتظهر فى الميزانية العمومية بالقيمة المدفوعة عنها عقد المقاولة مضافا الى ذلك اى زيادات تطلب الامر دفعها لانفاقات خاصة . اما اذا لم تكن المباني قد تمت فى خلال السنة المالية فيؤخذ فى الحسابان قيمة شهادات المهندسين عن الاعمال التى تمت . ولن يبدأ احتساب استهلاك على هذه المباني الا عند استعمالها .

واذا قامت المنشأة بتشديد المبنى فيجب على المراجع ان يطلع على حسابات التكاليف الخاصة بها من مواد بناء واجور عمال ومصروفات . واذا كان هناك عقود بخصوص اعمال معينة يقوم بها مقاولون فيجب الاطلاع على هذه العقود ومعرفة ما دفع على الحساب بقيمة العمل الذى تم بموجب شهادات المهندسين وتظهر المباني بقيمة تكلفتها مطروحا منها الاستهلاك المناسب .

ويجب ان يتأكد المراجع ان المباني خالية من الرهن او الضمانات المختلفة ويتم ذلك عن طريق شهادة من مصلحة الشهر العقارى ترسل الى المراجع رأسا . وفى حالة وجود رهن او اى التزام آخر فيجب ان يشير الى ذلك امام بند المباني بالميزانية واذا لم يتم ذلك وجب على المراجع ان يشير الى ذلك فى تقريره . وتتراوح نسب استهلاك المباني بين ٢% ، ٥ر٣% وهذا حسب الغرض الخاص من المباني ، فمباني الادارة تستهلك بمعدل اقل من المباني المخصصة للمصانع وكذلك المباني التى تستخدم بها آلات ثقيلة تحدث رجا فى المبنى يرتفع فيها نسبة الاستهلاك .

المباني المقامة على أرض الغير

قد تستأجر الارض ويقام عليها المبنى لحساب المنشأة . وعقد ايجار الارض محدد بعدد من السنوات منصوص عليها فى العقد كما تنص معظم العقود على انه فى حالة انتهاء مدة العقد تنتقل الارض بها عليها من مباني الى المؤجر ، او قد يتفق على امتداد فترة العقد مدة اخرى . وتختلف فى هذه الحالة نسبة

الاستهلاك تبعاً لمدة العقد او المدة المنتظر تأجير الارض خلالها . وتحسب نسبة الاستهلاك فى هذه الاحوال على اساس قيمة المبنى . ومدة العقد وتحمل الحسابات الختامية بقسط ثابت محسوب على هذا الاساس كما يستحسن ان لا يؤخذ فى الاعتبار مدة تجديد العقد وانما يحتسب الاستهلاك على اساس المدة الاصلية المعمول بها عنها عقد الايجار .

الآلات

للتحقق من الآلات يلجأ المراجع الى الخطوات التالية :

١- فى اثناء مراجعة المستندية يطلع على الفواتير والعقود والايصالات الخاصة بشراء الآلات ويتأكد من مطابقتها لاوامر الشراء المعتمدة من الادارة وكما سبق ان اشرنا يضم المراجع عند مراجعته الاولى للمنشأة كشفاً بالآلات استقاه منسج مراجعته المستندية للملف الدائم للمراجعة . وعليه ان يعدل من هذا الكشف فى مراجعته التالية بالاضافة او بالنقص فى حالتى الشراء الجديد او الاضافات والبيع .

٢- اذا كانت المنشأة تحتفظ بسجل للالات تراجع تفاصيل الآلات فى هذا السجل مع الكشف الذى اعدده اثناء مراجعته المستندية .

٣- اذا لم تكن المنشأة تحتفظ بسجل للالات فيطلب اعداد كشف تفصيلى بالآلات التى تملكها المنشأة فى تاريخ الميزانية العمومية مبين فيه قيمة هذه الآلات تفصيلياً والاضافات الجديدة خلال العام والمبيعات التى تمت فى اثناء السنة نفسها . ويجب ان يعتمد هذا الكشف مسئول فى المنشأة وعليه ان يتحقق من البيانات الموجودة به من واقع مستندات شراء الآلات مباشرة او من الكشف الذى اعدده من مقتضى هذه المستندات .

٤- فيما يختص بالآلات المتعاقد عليها والتى لم ترد بعد او بالطريق فى نهاية السنة المالية فعليه ان يراجع العقود والاعتمادات المستندية الخاصة بها (اذا

كانت مشتراه من خارج القطر) . ويتتبع المراجع ما حدث لهذه الآلات من حيث ورودها في بداية السنة الجديدة . كما يطلب المراجع كشفا معتمدا بالآلات المتعاقد عليها والتي لم ترد بعد .

٥- اذا قامت المنشأة بصنع وتجميع الآلات او بعضها بمصانعها فيطلب المراجع على تكلفة صنع هذه الآلات من واقع حسابات التكاليف ، كما يطلب على اعتماد الادارة بصنع هذه الآلات .

٦- فيما يختص من التحقق من قيمة الآلات فينبغى ان تظهر قيمة الآلات بسعر التكلفة في حساب الآلات ويمثل رصيد حساب الآلات مجموع الكشوف التفصيلية التي قدمت للمراجع عن الآلات التي تمتلكها المنشأة .

٧- فيما يختص بالاستهلاك ففي العادة تقدم للمراجع كشفا تفصيليا باستهلاك الآلات محتسبا لكل آلة على حدة حسب ظروفها ، وهذه الكشوف يجب ان تكون معتمدة من الفنيين ومن الادارة وان تكون نتيجة جرد فعلى للآلات في نهاية السنة المالية .

وموقف المراجع من الاستهلاك وكمايته او عدم كمايته او زيادته عن اللازم وعدم استهلاك سبق ان اشرنا اليه عند الكلام عن الاستهلاك وليس هناك نسبة واحدة للاستهلاك لأي آلة. انما يستطيع المراجع بخبرته واستعانيته بآراء الفنيين ان يحكم على ملائمة النسبة الموضوعة للاستهلاك . فقد يجد ان نسب الاستهلاك مختلفة في منشأتين يراجعهما ولهما نفس الظروف من ناحية الانتاج الا ان احدى المنشأتين تحتسب استهلاكها بمعدل اقل من المنشأة الاخرى فقد يقبل المراجع النسبتين في كل من المنشأتين ، الا انه لن يقبل الوضع لو لجأت احدهما الى تخفيض نسبة الاستهلاك او رفعها عن المعدل الذي جرت على احتسابه ، لانه في هذه الحالة قد يكون لادارتها غرض آخر سواء تخفيض او رفع معدل صافي الربح ، وامام تغيير نسبة الاستهلاك من سنة الى اخرى يكون واجب المراجع ان يلفت نظر الادارة الى عدم قبوله بهذا التغيير

وإذا لم تقتنع إدارة المشروع فعليه ان يضمن ذلك بتقريره عن الميزانية .

كيفية شراء الآلات وسداد القيمة

تشتري الآلات إما محليا أو من الخارج ، وفى حالة الشراء المحلى فإن الثمن يسدد سواء فوراً أو بعد أجل أو بالتقسيط أو قد تشتري الآلات شراءً تأجيراً .

والشراء المحلى للآلات تتبع فيه نفس الخطوات التى تتبع عند الشراء العادى فالمرور داخلى وتسدد اليه قيمة الآلات ويقدم فاتورة مخالصة أو فاتورة وايصال استلام النقدية . ويتحقق المراجع من اعتماد الشراء ومن فاتورة الآلات ومن إيصال استلام النقدية ويضاف الى قيمة الآلات المصروفات الرأسمالية المصاحبة لشراء الآلات واستعمالها .

وفى حالة الشراء بالتقسيط فيتحقق المراجع من عقد الشراء بالتقسيط ويظهر العقد شروط البيع واقساط تسديد الثمن ويراعى هنا الفصل بين الثمن النقدى للآلات والفائدة وتعتبر الفائدة مصروفاً إيرادياً يحمل لحساب الأرباح والخسائر إذ ان الفائدة تعتبر عبئاً مالياً نتيجة تأجيل دفع قيمة الآلات وتولى المورد تمويل الشراء حتى يتم تسديد الثمن . فكان الفائدة هنا تماثل فائدة القرض ومكانها حساب الأرباح والخسائر وتحمل المدة المالية الفائدة عن الاقساط التى سددت فى خلالها . وتظهر قيمة الآلة المشتراة بقيمتها النقدية ويحتسب الاستهلاك على هذا الأساس من يوم استلامها واستخدامها فى الانتاج .

أما الشراء الخارجى فيتم تسديد قيمة الآلات حسب الشروط التى بين البائع والمشتري ويجب ان توافق إدارة الاستيراد على استيراد الآلات ويعزز الطلب المقدم الى إدارة الاستيراد بخطاب من وزارة الصناعة بموافقتها على استيراد هذه الآلات من البلد المعين وبعملتها . ولا يستطيع المشتري ان يدفع للبائع قيمة الآلات **بشكله لا خلاف العملة ويجب ان يوسط بنك فى الدفع . فيدفع المشتري الى البنك**

قيمة الآلات بالعملة المحلية او قد يتفق مع البنك على تمويل العملية نظير فائدة . ويتولى البنك الاتصال بالبائع عن طريق مراسله الموجود في البلد الاجنبي ويستلم مستندات الشحن التي يقوم بدوره بتسليمها الى المشتري بعد تسديده لقيمة الآلات . ومن مستندات الشحن الفاتورة التي تظهر قيمة الآلات وشروط التسليم ، تضاف الى قيمة اى علاوات وعمولات ومصاريف الشحن والتخليص والرسوم الجمركية . . الخ . من المصاريف الرأس مالية المصاحبة لشراء الآلات . وتعتبر كل هذه مستندات مؤيدة لعملية الشراء وتحديد قيمة الآلات ويجب ان يطلع عليها المراجع عند تحققه من قيمة هذه الآلات .

العدد الصغيرة

يقصد بالعدد الصغيرة ما يستعمل في المصنع للمساعدة في الانتاج والتي ليس للوحدة منها قيمة كبيرة مثل (الشواكيش ، المناشير ، القوالب ، النماذج) وهذا النوع من الاصول معرض للكسار أو التلف أو الضياع وعمره الانتاجي قصير والوحدة منه لا قيمة كبيرة لها وانما يستمد هذا الاصل قيمته من مجموعه اى من كثرة عدد الوحدات المستعملة منه . ونظرا لصغر الواحد فان يكون عطيا اجراء استهلاك على اساس قسط ثابت او متناقص بالنسبة للوحدة وانما تؤخذ القيمة كلها ويجرى استهلاكها على اساس اعادة التقدير وتبنى طريقة اعادة التقدير على اساس اجراء جرد فعلى لهذا الاصل في نهاية العام فيقدم للمراجع كشفا بالموجود الفعلى لهذه العدد الصغيرة في نهاية العام طبقا للجرد الفعلى الذي اجراه المسئولون في المنشأة ويتحقق المراجع من قيمة هذا الجرد الفعلى بمطابقة كشوفات الجرد مع دفاتر المخازن وبطريق اجراء اختبارات على الانواع المهمة من هذا البند والموجودة في المصنع ، وتتبع حركة الاصناف المهمة منه بأن يتحقق مما كان موجودا منها في بداية العام وما اشترى خلال العام وما هو موجود في نهاية العام طبقا للجرد .

وقيمة هذا الاصل فى نهاية العام مستمدة من الجرد الفعلى الذى اجرى فى نهاية السنة ، ويحمل حسابات التشغيل بمقدار الاستهلاك الفعلى نتيجة اعادة التقدير عن طريق حساب الموجود فى اول المدة مضافا اليه المشتري فى اثناء العام مطروحا منها المتبقى فى نهاية العام . واذا شك المراجع فى مقدار هذا الاستهلاك من حيث كبره وجب ان يلتفت نظر الادارة الى ذلك حتى تتلافى الضياع واذا تحتم الامر يشير الى هذا الضياع فى تقريره .

الأثاث والآلات المكتبية

يشمل الاثاث ما هو موجود فى الادارة والمصنع وفروع المنشأة واقسامها المختلفة كما يشمل ما هو ثابت فى المباني كالدواليب والخزن والارفف والتركيبات الكهربائية فى الاسقف وفى الجدران وغير ذلك من لوازم الاستعمال فى المكتب والآلات الحاسبة وغير ذلك .

ولا بد ان يكون هناك نظاما لمراقبة الاثاث نظرا لتعدد انواعه وتبعثرها فى اماكن مختلفة من المنشأة وخصوصا فى المنشأة الكبيرة الحجم . وهذا النظام مستمد من وجود سجل للاثاث فيه حصر للاثاث الموجود على اساس نوع الاثاث ومكان وجوده وتاريخ شراء كل قطعة منه وضمن شرائها . وتتبع بعض المنشآت طريقة تمييز قطع الاثاث بتثبيت قطعة معدنية عليها نمرة سلسلة تعرف بها هذه القطعة وتثبت على اساسها فى سجل الاثاث . وكما نعرف فان حساب الاثاث بدفتر الاستاذ العام يمثل الثمن الاجمالى للاثاث بسعر التكلفة مضافا اليه الاضافات الجديدة ومطروحا منه المبيعات التى تمت خلال السنة المالية . وعند بيع اى قطعة من الاثاث يجب حساب ربح او خسارة عملية البيع عن طريق طرح ثمن البيع من ثمن التكلفة بعد انتقاصه بمخصصات الاستهلاك التى اجتجزتها من يوم الشراء حتى تاريخ البيع .

ويقدم للمراجع كشفاً بقطع الاثاث الموجودة فى نهاية المدة وعليه ان يقارن هذا الكشف بالكشف المحضى به فى اوراق المراجعة والذي سبق ان اخذنا له طليقة اثناء

مراجعتها المستندية للدخائر . كما يطابق هذا الكشف مع سجل الاثاث ومن المستحسن ان يقوم بعمل جرد اختياري للاثاث ليتحقق من وجوده الفعلي ، اما ملكيته فمن المعروف ان الحياة في السقول سند الملكية ، وعلى هذا فوجود الاصل في مكان المنشأة دليل على ملكيتها له .

ويقيم الاثاث بثمن التكلفة او الشراء ناقصا الاستهلاك ، ويحسب استهلاك على اساس القسط الثابت او المتناقص ، ونسبة الاستهلاك تختلف من نوع الى آخر من الاثاث اذ قد يشمل انواع من الآلات مثل الآلات الكاتبة او الخزائن ، والآلات نفسه يستهلك بمعدل ٥٪ الى ١٠٪ سنويا اما الآلات الكاتبة والحاسبة وما شابهها فتستهلك بنسبة على تتراوح بين ١٠٪ الى ١٥٪ سنويا . وعلى هذا فانه من المتعين التفريق بين انواع الاثاث واحساب معدل الاستهلاك المناسب لكل نوع .

السيارات ووسائل النقل

وتشمل السيارات واللوريات ووسائل النقل الداخلى فى المصنع والستى تملكها المنشأة . وفى اثاث مراجعة المراجع المستندية بعدم كشفا بالسيارات واللوريات التى تشتريها المنشأة مع بيانات عن شئها وموديلها وارقامها وهنقه السيارات واللوريات يجب ان تكون مرخصة باسم المؤسسة ويؤيدها دفتر السرخس الصادر من ادارة المرور . وتحفظ المنشأة عادة بسجل للسيارات مبين به رقم ترخيص السيارة ورقم الموتور ومدة التأمين وقية السيارة والاستهلاك السنوى ومتجمع الاستهلاك راي ايضا حات اخرى . ويجب ان تكون السيارات مؤمنة عليها ضد الحوادث للغير على الاقل .

ويتأكد المراجع من الملكية والوجود باطلاعه على رخص السيارة وبوالص التأمين ويطلبه شهادة من ادارة المرور عن وجود هذه السيارات واللوريات باسم المنشأة .

اما من حيث القيمة فان السيارات تظهر فى الميزانية بثمن التكلفة على ان يطرح منها نسبة الاستهلاك على اساس القسط الثابت . وفى العادة تكون نسبة استهلاك السيارات واللوريات مرخصة نظرا لعمريها للطف نتيجة استهلاك

بالرغم من وجود الميانة المستمرة كما ان موديلاتها عرضة للتغيير من سنة الى اخرى وتتراوح نسبة استهلاك سيارات الركوب بين ٢٠% الى ٢٥% ونسبة استهلاك لوريات النقل بين ٢٥% الى ٣٠%

الاستثمارات في شركات قابضة

وتشمل هذه الاستثمارات الاسهم التي تمتلكها شركة في شركة اخرى او اكثر وغرض الاحتفاظ بها ليس الحصول على العائد فقط ولكن السيطرة على اعمال تلك الشركات والشركات عن طريق التصويت في الجمعية العمومية وفي مجلس الادارة . وهذا النوع من الامول يعتبر اقرب ما يكون للاصول الثابتة من ناحية طول مدة التملك والفرض الاساسي من تملكها هو المساعدة على تحقيق سياسة الشركة القابضة وبصحب على الشركة القابضة التنازل عن هذه الاسهم المشتراه لغرض استثمار جانب من اموال الشركة السائلة والحصول على الايراد . ومن ناحية اخرى فان قيمة هذه الاستثمارات مستمدة من تكلفتها ولا يجب ان تتأثر بالقيمة السوقية ، وعلى هذا فانها تظهر بقيمة الشراء الا انها لاتعامل معاملة الامول الثابتة من حيث احتساب استهلاك عليها .

وللتحقق من ملكية ووجود هذا الامل يطلع المراجع على صكوك الاسهم اذا كانت محفوظة بها في المنشأة ويعمل كشفا بها يحتفظ به في ملف المراجعة الدائم اما اذا كانت المصكوك محفوظة بها لدى بنك فانه يطلب شهادة ترسل اليه رأسا بتفاصيل الاوراق المودعة لديه لحساب الشركة ، ولا يقبل المراجع شهادة من اي شخص او هيئة ليس لها حق حفظ هذه الاوراق ان ربما تكون هذه الاوراق مرهونة لدى الشخص او لدى الهيئة وتخفى الشركة رهن هذه الاوراق عن المراجع . ثم يجب على المراجع ان يتأكد من هذه الاوراق قد حولت باسم الشركة باعتبارها انها اسهم اسمية .

ويدرج عادة في هذا البند السندات الحكومية المشتراة طبقاً للقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ أى الذى ينص على تجنب ٥% من ارباح الشركة الصافية لشراء سندات حكومية ، وهذه السندات لا يمكن التصرف فيها الا بقرار من وزير الاقتصاد ، وعلى هذا فان هذه السندات مشتراة لغرض الاحتفاظ الدائم بها ولغرض مساهمة الشركات فى النشاط الانتاجى للدولة عن طريق مساهمتها فى القروض التى تصدرها الدولة .

وتظهر الاستثمارات فى الشركة التابعة بالميزانية بقيمة التكلفة ولا يهتم بالتقلبات التى تطرأ على قيمة الاستثمارات السوقية . فالغرض الاساسى للشراء هو الاحتفاظ بها وليس لغرض استثمار جانب من اموال الشركة السائلة ثم البيع لغرض تحقيق ربح . الا انه قد تهبط قيمة الاستثمارات هبوطاً كبيراً لاي سبب مثل تحقيق الشركة التابعة لخسائر كبيرة ، فينبغى فى هذه الحالة عمل مخصص لهبوط اسعار الاستثمارات او اظهار القيمة السوقية كمذكرة فى الميزانية . واذ لم توافق الادارة على احد هذين الحلين فأن المراجع يشير فى تقريره الى حقيقة الانخفاض الكبير للقيمة السوقية لهذه الاستثمارات .

الفصل الثاني

التحقق من الأصول المتداولة

المخزون السلعي

يختلف المخزون السلعي في المنشأة التجارية عنه في المنشأة الصناعية ، ففي الأولى يتكون المخزون السلعي من بضاعة تامة : معدة للبيع . أما في الثانية فالمخزون السلعي يشمل مواد أولية وبضاعة تحت التشغيل و سلع تامة الصنع علاوة على مهمات (مثل الوقود ، والزيوت ، والبنزين . الخ) وقطع الغيار التي تستعمل في الآلات والمخزون السلعي ليس ما هو موجود بمخازن المشروع فقط وإنما كل أنواع المخزون الذي يمتلكه المشروع في نهاية السنة المالية بغض النظر عن مكان وجوده سواء في طريق النقل الى المخازن او ما هو موجود منه عند الغير لحساب المشروع بأن صورة من الصور مثل بضاعة أمانة او ضمان لقرض . الخ .

ويعتبر التحقق من المخزون السلعي مهمة هامة للمراجع ومن أشق مسئولياته للأسباب التالية :

- ١- يمثل المخزون السلعي اكبر اصل متداول ذات قيمة كبيرة بالنسبة للمشروع .
- ٢- ان هناك طرق متعددة لتسعير المخزون السلعي .
- ٣- ان تحديد قيمة المخزون السلعي له اثر مباشر على تكلفة المبيعات وبالتالي على الدخل عن العام .
- ٤- ان المخزون السلعي معرض اكثر من غيره من الاصول لاختلاف كبيرة وللتلاعب والسرقة .
- ٥- ان التغير في مستويات الاسعار في السنوات الاخيرة ، جذب الانظار الى عدم كفاية الطرق المستعملة للمحاسبة عن المخزون .
- ٦- ان التحقق من كميات المخزون ، وظروفه ، وقيمه يعتبر مهمة معقدة وصعبة بخلاف العناصر الاخرى المكونة للمركز المالي للمشروع .

وعند تحقق المراجع من المخزون السلعي يجب ان يكون يقظا لاحتمالات الخطأ المتعمد في تقويم المخزون ، علاوة على الخطأ غير المتعمد في تحديد الكميات

من المخزون وقيمتها ، والتعبد في تقويم المخزون بالخطأ مرجعه التهرب الضريبي
او اخفا' الربح الحقيقي والمركز العالي للمشروع.

مسئولية المراجع تجاه المخزون السلعي

اختلفت الآراء' نحو مسؤولية المراجع تجاه المخزون السلعي وهل عليه ان يقوم
بالجرد الفعلي للمخزون للتحقق من كمياته والتوصل الى قيمته . ففي سنة ١٨٩٦
صدر حكم في انجلترا في قضية كينجزتون كوتون ميل بانه ليس من واجبات المراجع
اجرا' جرد فعلي للمخزون السلعي وانما ليس معنى ذلك انه ليس عليه اى واجبات
ازا' المخزون السلعي . وتتلخص القضية في ان حسابات الشركة اظهرت رقما
مغالا فيه للمخزون مما ادى الى كبر رقم الارباح وقد اعتمد مراقب الحسابات
بما فيها من مغالطة كبيرة لرقم البضاعة بالمخزون . غير ان المراجع لم يشتبه في
قيمة البضاعة واعتمد على شهادة مقدمة من المسؤولين بالشركة . وقد اعفى الحكم
المراجع من المسؤولية على اساس حسن النية وعدم اشتباهه في صحة الشهادة
المقدمة له .

الا انه منذ ذلك الوقت صدرت قوانين الشركات والتي حددت بصورة واضحة
واجبات المراجع ، كما انه تحسنت الطرق المتبعة في النظم المحاسبية للشركات
والمستويات العامة للمراجع ، واصبح على المراجع ان يتحقق من الطريقة والاجرا'
الذى اتبع في تحديد المخزون السلعي وانه تم بطريقة سليمة ، بان يختبر سلامة
الطريقة المتبعة في تحديد الكميات وتقويم المخزون السلعي . وتعتمد اختباره ومدى
اتساع نطاقها على وجود رقابة داخلية سليمة للمخزون .

وفي جمهورية مصر العربية يتطلب الامر من المراجع ان يشترك في جرد المخازن
وان يجرى جردا مفاجئا جزئيا او كاملا خلال العام وان يشير الى نتائج هذا الجرد
في تقارير المراجعة . وقد نصت المادة ٢٥ من قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٤٠٥ لسنة
١٩٦٦ في شأن تنظيم مراقبة حسابات المؤسسات والهيئات العامة والشركات والجمعيات
والمنشآت التابعة لهناء عليه:

يجب الاشتراك فى عمليات الجرد لخزائن ومخازن الوحدات محل مراجعة الادارة كلما امكن ذلك كما يجب بين الحين والآخر ان تجرى الادارة بواسطة اعضائها جردا مفاجئا جزئيا او كاملا لهذه الجهات على ان يشار الى نتائج هذا الجرد فى تقرير المراجعة .

اهتمام المراجع فى تحقيقه من المخزون السلعى يكون فى المجالات الآتية :

١- الكميات

٢- للتسعير

٣- الدقة الحسابية

٤- تقسيم الرقابة الداخلية .

ولكى يحقق مسئولياته فى التحقق من المخزون السلعى فانه يجب ان يبدأ باستعراض الرقابة كوسيلة يستطيع من خلال تقييمها ان يحدد مدى الاعتماد على سجلات المخزون ومقدار الاختبارات التى يجريها .

ويعقب هذا التقييم الاختبارات المناسبة للسجلات . ومراقبة الجرد الفعلى والمناقشة مع المسئولين فى المشروع ، والتحقق فى اساس وطرق التسعير للمخزون .

تحقق المراجع من المخزون

ليتحقق المراجع من الوجود ، فيجب ان يتحقق من كميات البضاعة الباقية ويتم هذا بالجرد الفعلى بدون الاستعانة بسجلات البضاعة ويجرى بتمييز السلع وملكيته ثم عدّها او وزنها او قياسها وتسجيل نتيجة هذه العملية فى كشوفات الجرد . ويشكل فى المنشآت الكبيرة لجان للجرد للقيام بهذه المهمة فى نهاية العام . وقد يستغرق الجرد فترة طويلة مما يترتب عليه ان توقف الشركة من حيث دخول او خروج البضاعة فى اثناء الجرد ، او تستمر الشركة فى نشاطها مع اجراء التسويات للارقام التى توصل اليها الجرد الفعلى وذلك بعمل مذكرة تسوية للمخزون كالاتى هذا اذا ابتداء الجرد فى تاريخ نهاية السنة المالية :

قيمة البضاعة حسب الجرد

- يضاف اليها المبيعات التي تمت في خلال الفترة من نهاية السنة
- المالية حتى انتهاء الجرد
- يطرح منها: المشتريات التي دخلت المخازن من نهاية السنة
- حتى تاريخ انتهاء الجرد

قيمة البضاعة بتاريخ الجرد

اما اذا ابتداء الجرد قبل نهاية السنة المالية وانتهى بنهاية السنة المالية فان المبيعات التي تمت في خلال هذه الفترة يجب ان تستبعد من كشوفات الجرد وتضاف المشتريات التي اشترت في خلال هذه الفترة .
ولن يقوم المراجع او مندوبه باجراء الجرد بأنفسهم وانما يشرفون على عملية الجرد وتعد مسودات كشوف الجرد تحت رقابتهم ، وتعد هذه المسودات من اكثر من صورة يحتفظ المراجع بصورة منها لطاقتها مع كشوفات الجرد النهائية التي ستقدم اليه .

ولمراجعة كشوف الجرد يتبع الآتي :

- ١- يجب ان تكون قوائم الجرد موقع عليها من لجان الجرد ومن موظف مسئول .
- ٢- يختبر البيانات الواردة بكشوفات الجرد مع ارصدة بطاقات الصنف وارصدة استئذان المخازن وان تبيح عن السبب في اى اختلاف بين الجرد الفعلى للكميات والرصيد الذي يظهره دفاتر المخازن .
- ٣- التأكد من ان البضاعة المدرجة بقوائم الجرد ملوكة للمنشأة وانها لا تحتوى اى بضاعة تعتبر ملكا للغير مثل بضاعة مبيعة في نهاية العام ولم تسلم لاصحابها بعد او بضاعة لدى المنشأة بصفة امانة او كرهن .
- ٤- ان كميات البضاعة الواردة في كشوفات الجرد قد اعتبرت مشتريات بتقييدها في حساب المشتريات لانه قد يكون هناك اخطاء في الجرد لم يتبينها المراجع .

كمشتريات نظرا لورود البضاعة قبل ورود الفاتورة • وللتحقق من ذلك تراجع مفردات
يومية المشتريات مع دفتر البضاعة الواردة وخصوصا في نهاية السنة وفي بدايتها
السنة التالية •

٥- ان يتحقق من ان البضاعة المقيدة في كشوف الجرد لا تتضمن اصولا ثابتة
مشتراة لغرض الاستعمال وليس لغرض البيع •

٦- ان يتأكد من خلو كشوفات الجرد من الخطأ سواء عن طريق السهو او التعمد
وذلك بمطابقة كشوفات الجرد النهائية مع مسودات كشوفات الجرد حتى يمكنه من
اكتشاف اى تعديلات او اخفاء اخطاء نشأت من اعادة كتابة هذه الكشوف •

٧- اختبار الاسعار التى قومت بها البضاعة وذلك بالتحقق من الطريقة المتبعة
للتقويم واختبار اسعار البضاعة مع فواتير الشراء وايضا بالرجوع الى حسابات التكاليف
وسنشرح فيما بعد طرق التقويم المختلفة للبضاعة •

٨- ان يتحقق من الصحة الحسابية لقوائم الجرد بمراجعة عمليات ضرب القيم
في الكمية وجمع كشوفات الجرد ونقل المجاميع من كشف الى آخر للتحقق من المجموع
النهائى •

البضاعة المملوكة وفي حيازة الغير

قد يكون جانبا من البضاعة موجودة في خارج المنشأة لسبب من الاسباب كوجود
بضاعة بمخازن الاستيداع انتظارا لتخليصها ، او وجود بضاعة في شون احد البنوك
كرهن لقرض ، او وجود بضاعة لدى وكيل كإمانة لديه • وفي هذه الحالة لن ينتقل
المراجع الى هذه الاماكن لجرد البضاعة فانه يكفى المراجع ان يحصل على شهادة
بكميات البضاعة التى لدى الجهة التى تحتفظ والتى تملكها المنشأة في تاريخ
الجرد على ان ترسل الشهادة مباشرة الى المراجع ، ويتأكد المراجع من البضاعة
الموجودة لدى وكلاء بضاعة الامانة عن طريق اطلاعه على الشهادة الواردة من الوكلاء

بخصوص البضاعة الموجودة طرفهم ومطابقة هذه الشهادات مع السجلات التي تحتفظ بها المنشأة لتسجيل البضاعة المرسلة للوكيل والبضاعة المباعة عن طريقهم.

أما فيما يختص بالبضاعة المشتراة من الخارج والتي تم تسديد قيمتها ولكن لازالت في طريقها الى المنشأة تعتبر ملكا للمنشأة وقد ادرجت من ضمن مشترياتها ، والذي يثبت ملكية هذه البضاعة مستندات الشحن التي تحتفظ بها الشركة والتي قدمها عند وصول البضاعة الى الميناء لتخليص هذه البضاعة، وتوجد هذه المستندات لدى البنك الذي قام بتمويل عملية الشراء، وفي هذه الحالة تطلب مصادقة من البنك بوجود مستندات الشحن لديه وخاصة ببضاعة تمتلكها المنشأة.

آلية المخزون السلعي

اعتدنا ان نسمع عند تقويم بضاعة آخر المدة انها تقدر بسعر التكلفة او السوق ايها اقل ، واعتدنا ان نأخذ هذا التعبير ببساطة او كما يفهمه الشخص العادي من سعر التكلفة ومن سعر السوق ، الا ان هذه العبارات ذات مغزى عميق ، فتحديد سعر التكلفة يمثل مشكلة وتحديد سعر السوق وما المقصود به ايضا مشكلة.

سعر التكلفة

ان الاساس العادي المستعمل لتقدير المخزون هو التكلفة مطروحا منها قيمة اي بضاعة لايد من اجراء استهلاك لها في تاريخ الميزانية العمومية (لتفهيها لانتهائها موسما مثلا) . وتظهر الصعوبات العملية عند حساب التكلفة وحساب قيمة البضاعة المراد استنزالها .

وتتكون عناصر التكلفة من :

١- المصاريف المباشرة على شراء البضاعة المشتراة لغرض البيع ، في حالة البضاعة التامة الصنع ، المواد الأولية والمواد الأخرى المصاحبة للصنع المادة الأولية .

٢- عناصر التكلفة المباشرة الأخرى والتي يمكن ربطها بالمنتج المعين والتي صرفت في سبيل الحصول على المخزون أو وجوده في حالته الحالية أو موقعه مثل العمل المباشر ، النقل ، اللف .

٣- جانباً من المصاريف الإضافية التي صرفت على البضاعة المصنوعة . إلا أنه قبل أن تقرر الوسيلة التي تدب على أساسها التكلفة ، لا بد أن نناقش إلى أي حد يكون إدخال المصاريف الإضافية مناسباً للمنشأة المعنية .
تقسم المصاريف الإضافية إلى :

- ١- مصاريف إنتاج مثل إيجار المصنع ، العوائد ، الاستهلاك ، التأمين
- الملاحظة ، وأي مصاريف أخرى غير مباشرة صرفت للحصول على أو لصنع المخزون .
- ب - مصاريف إدارية لا تتعلق مباشرة بالحصول على أو إنتاج المخزون أو توصيلة إلى صورته الصالحة للبيع أو إلى موقعه .
- ج - مصاريف بيعية .
- د - مصاريف مالية .

كما تنقسم المصاريف الإضافية على أساس آخر هو مصاريف إضافية ثابتة أي مصاريف تصرف سواءً أنتج المشروع أو لم ينتج (مثل الإيجار ، والعوائد) والتي تصرف على أساس الوقت وليس على أساس الإنتاج .

ومصاريف متغيرة والتي تتنشى بمعدل كبير أو صغير مع مستوى الإنتاج ونشاط المنشأة إلا أنها غير متصلة تماماً بالإنتاج أو بحجم الإنتاج حتى تعتبر مسروفاً مباشراً .

وتختلف الآراء فيما يختص بإدخال المصاريف الإضافية عند حساب تكلفة المخزون إلا أنه في العادة من المثلوق عليه أن لا تضاف المصاريف البيعية أو المالية

او المصاريف الاخرى التى لاتصل بوجود المخزون فى حالته التى هو عليها

او فى مكانه . وفيما يلى الحالات التى تعكس هذا الاختلاف فى الرأى .

١- فى بعض المنشآت لاتعتبر المصاريف الاضافية عنصرا من عناصر تقدير تكلفة

المخزون .

٢- فى البعض الآخر يضاف الى تكلفة المخزون جانبا من المصاريف الادارية للتوصل

الى تكلفة الانتاج والذى صرف بسبب ان المخزون قد حصل عليه او انتج فى خلال

الفترة . اما المصاريف الاخرى بما فى ذلك الاستهلاك فتعامل كمصاريف على الدخل

الخاص بالفترة تحت الحساب . والسبب فى ذلك ان هذه المصروفات الاخيرة

تصرف بغض النظر عن كمية المخزون الذى يتبقى فى نهاية المدة اى انها ليست

عنصرا من عناصر تكلفة المخزون .

٣- فى منشآت اخرى تضيف نسبة مناسبة من كل المصاريف الاضافية الخاصة بالفترة

الانتاجية على اساس انه لغرض الحسابات الختامية فان اى مصروف مهم كانت

طبيعته ، والذى يخص حتى بطريقة غير مباشرة حياة او انتاج البضاعة يجب ان يدخل

فى التكلفة لهذه البضاعة ولا يجب ان يحمل للدخل الا عندما يباع المخزون .

و " النسبة المناسبة " تحدد على اساس المستوى العادى للانتاج .

وهذه الآراء المختلفة عن معاملة المصاريف الاضافية وادخالها او اداخال

جانبا منها او عدم ادخالها على الاطلاق قد تكون ذات اهمية فى تأشيرها على قيمة

المخزون وبالتالي على الارباح التى عظمها الحسابات . ولا يمكن اعتبار طريقة واحدة

منها مناسبة لجميع المنشآت ولكل منشأة الطريقة التى تلائم ظروفها انما الطريقة

التي تتبعها الادارة يجب ان تحدد بصورة واضحة مع الاخذ فى الاعتبار ظروف

وطبيعة المنشأة نفسها حتى تظهر نتائجها بصورة عادلة واذا انتخبت طريقة

واحدة فيجب اتباعها على الدوام وبطريقة مستمرة من مدة الى اخرى بغض النظر عن

مقدار الارباح او الخسائر التى تحققت . ويمكن للمنشأة ان تغير من طريقة حساب

التكلفة فى حالة تغير الظروف المحيطة بالمنشأة وفى هذه الحالة اذا كان التغيير ذا

اثر كبير فيجب ان يشار اليه فى الحسابات المنشورة .

والاعتبارات التالية تؤثر في قرار ادماج المصاريف الاضافية او عدم ادماجها
من ضمن تكلفة المخزون السلعي .

الاعتبار الاول — طبيعة المنشأة

تختلف طبيعة المنشآت من حيث فترات الانتاج ومن حيث مستوياته وحجم
مبيعاتها ، فمنشأة تكون فترة الانتاج قصيرة في حين ان منشأة أخرى تطول
فترة الانتاج فيها ، كما ان مستوى الانتاج وهل هو المستوى الطبيعي او الاقل
من الطبيعي او الاكثر من الطبيعي يختلف من منشأة الى أخرى طبقا لظروفها
الانتاجية والتسويقية ، كما ان هناك عوامل خارجية تؤثر في المنشآت تأثيرا
متباينا . وفي كل هذه الاحوال ، يجب ان تؤخذ في الحسبان طبيعة المنشآت
الداخلية والخارجية عند تحديد تكلفة المخزون السلعي وهل يضاف الى هذه
التكلفة نسبة من المصاريف الاضافية . وای عنصر من عناصر هذه المصاريف هو الذي
يضاف او لا تضاف نسبة من هذه المصاريف على الاطلاق . فطول فترة الانتاج
بالنسبة لمناعة معينة يستدعي صرف مصروفات اضافية اذا حملت كلها لفترة
انتاجية واحدة قد لا تظهر نتائج هذه الفترة ربحا مجزيا . في حين انه من
المستحسن ترحيل جانب من المصاريف الاضافية لفترة تالية عن طريق اضافة هذه
المصاريف الى تكلفة المخزون السلعي . في حين ان قصر فترة الانتاج لا يستدعي
ترحيل المصاريف الاضافية من فترة لاحقة نظرا لان هذا الترحيل يكون اثره ضئيل
على ارباح الفترات .

الاعتبار الثاني — مستويات الانتاج والبيع :

اذا كان مستوى الانتاج يتماشى مع مستوى البيع وان كلاهما يخضع لمستوى ثابت
نسبيا ، فان اضافة المصاريف الاضافية للمخزون السلعي يكون اثره طفيف على
مستويات الارباح بين الفترة والآخرى .

واذا كان مستوى الانتاج لا يتماشى مع مستوى البيع • كان يكون الانتاج متزايد لان المنشأة تخزن لغرض بيع كبير في فترة تالية ، او ان الانتاج مستمر بالرغم من انخفاض البيع وتراكم المخزون السلعي • فهنا من الافضل تحويل المخزون بجانب من المصاريف الاضافية حتى لا تتحمل فترة واحدة بالمصاريف الاضافية كلها نظرا لعدم بيع كل الانتاج الذي انتج خلال هذه الفترة •

الاعتبار الثالث - تقطع فيس الانتاج او نزول من مستواه لظروف استثنائية: اذا كان من المتبع في بعض المنشآت اضافة جانب من المصاريف الاضافية الى تكلفة المخزون ، فان هذا الاجراء يجب ان يتوقف في حالات تقطع الانتاج وعدم تواصله نتيجة للاضرابات او الظروف القهرية مثل الحريق او القلة غير الطبيعية في الطلبات او الصعوبات المؤقتة في الحصول على المواد مما يترتب على ذلك كله خفض غير طبيعي في حجم الانتاج • وفي هذه الظروف ولو ارادت المنشأة الاستمرار في اضافة المصاريف الاضافية لتكلفة المخزون فانسبب^٣ يجب ان تكون هذه الاضافة على اساس المستوى المادي للانتاج وليس على اساس المستوى الفعلي على ان يعامل هذا الفرق في المصاريف الاضافية كعبء على الايراد في الفترة التي صرف خلالها المصروف ويلاحظ انه لو نسبت المصاريف الاضافية الى الانتاج الفعلي يكون تأثير هذا نقل جانب من المصاريف الاضافية في الفترة التي حدث خلالها الظروف الاستثنائية الى الفترة التالية التي ليس فيها ظرف استثنائي • ويكون نتيجة ذلك الاستبعاد من حساب ارباح وخسائر الفترة الاستثنائية جانبا كبيرا من المصاريف التي يجب ان يتحملها ونقلها الى حساب الربح او الخسارة للفترة التالية وبالتالي يظهر الربح او الخسارة بصورة واضحة تأثره بهذه الظروف الاستثنائية •

الاعتبار الرابع : خطر تصريف المخزون بخسارة :

من المستحسن التفاوض من اضافة المصاريف الاضافية لتكلفة المخزون السلمي في المنشآت المتنافسة الى حد كبير او تلك التي لها سوق حساس لمنتجاتها حتى يتجنب تحويل مصاريف الى مدد تالية قد يتحقق المخزون خلالها خسارة وبالتالي لا تسترد هذه المصاريف . ومثال لهذه المنشآت تلك التي تتعامل في السلع التي تتغير موداتها بسرعة او السلع التي يختلف ذوق الجمهور ازاها بسرعة مما يترتب عليه تصريف الفائض من المخزون بخسارة . وكذلك المنشآت التي تستعمل باستمرار وسائل جديدة للإنتاج وتصميمات جديدة مما يجعل المخزون غير ذا قيمة وبيع بأسعار لا تتعدى التكلفة الأولية .

الاعتبار الخامس : المخزون لغرض التعتيق :

تحتفظ بعض الصناعات بمنتجاتها لفترة طويلة لغرض تحسينه وبيعه في صورة احسن مثال ذلك صناعات الاخشاب والمشروبات الروحية . غير ان عامل تحديد السعر بالنسبة لمنتجات هذه الصناعات يتوقف على عوامل خارجة عن ارادة المنشأة وتبعسا لهذه الظروف تستبعد في العادة المصاريف الاضافية الثابتة من تكلفة المخزون حتى يتجنب تحميل جانب كبير ومتزايد من المصاريف التي تتوقف على عامل الزمن للفترة التالية والتي يكون استردادها مشكوك فيه عند تحديد سعر البيع .

الاعتبار السادس : العقود الطويلة الاجل :

بعض المنشآت تتولى تنفيذ عقود يمتد تنفيذها الى سنوات عديدة (مثل بناء السفن او بناء مصانع . . الخ) . وبالنسبة لهذا النوع من المنشآت جرت العادة على اضافة المصاريف الاضافية الى البضاعة تحت التشغيل .

اذ اند بالنسبة لمنشآت تتولى تنفيذ عقود طويلة الاجل تظهر الحسابات المالية

خسائر في السنوات الاولى تتبعها ارباح كبيرة في السنوات التي يتم فيها العقد والفرقة بين منشآت من هذه النوع والمنشآت السابقة . (والتي تخزن لغرض التعتيق) ان في الاولى هناك عقودا محددة واسعارها متفق عليها سلفا ، في حين ان في الاخيرة لن يكون سعر البيع معروفاً أو محدد سلفا .

الاعتبار السابع : مدى تنشى المصاريف الثابتة مع الانتاج :

كلما كان التغير في المصاريف الثابتة اقل بالنسبة لحجم الانتاج وكلما كانت هذه المصاريف مرتبطة اكثر بعامل الزمن ، كلما كان المبرر في عدم ادماجها في التكلفة اقوى .

هذه احدى الاعتبارات المهمة التي تؤخذ في الاعتبار عند النظر في امكان احتساب المصاريف الاضافية من ضمن تكلفة المخزون او عدم احتسابها .

طرق احتساب التكلفة

هناك طرق عديدة لاحتساب التكلفة يتوقف استعمال كل طريقة حسب ظروف المنشأة ، كما قد تستعمل منشأة طريقة واحدة لاحتساب التكلفة في حين ان منشأة اخرى لها نشاط متعدد تستعمل اكثر من طريقة لاحتساب التكلفة بالنسبة لكل نوع من انواع البضاعة التي تتعامل فيها او المواد الاولية التي تصنعها . ويجب ان نلاحظ ان الطريقة التي تختار لاحتساب التكلفة يجب ان تستعمل بطريقة مستمرة ومن فترة الى اخرى .

والطرق التالية هي الطرق الاساسية لاحتساب التكلفة .

تكلفة الوحدة

ويتوصل اليها عن طريق ايجاد التكلفة للمخزون وايجاد التكلفة بالنسبة للوحدة الواحدة سواء كانت سلعة او وحدة قياسية او وحدة موازين او وحدة كيل .

وهذه الطريقة غير عملية ولا تستعمل كثيرا لانها لا تحتاج لعمليات حسابية معقدة وتسفر النتيجة عن ان تكلفة احتساب المخزون بهذه الطريقة تكون مرتفعة .

الوارد أولا الصادر أولا

وتحتسب التكلفة في هذه الحالة على فرض ان البضاعة المباعة او المستعملة في الانتاج هي التي احتفظ بها اطول مدة ، وان البضاعة المتبقية هي احدث شراء او انتاج .

متوسط التكلفة

تقدر الكمية الباقية من البضاعة بمتوسط سعر التكلفة للكميات التي اشترت تباعا اثنا السنة على ان تدخل في حسابها هذا المتوسط سعر تكلفة البضاعة الموجودة في بداية الفترة .

التكلفة النمطية

وتقدر سعر نمطي للوحدة قبل عملية الشراء بالاخذ في الاعتبار اسعار الشراء والتنبؤ بالتغيرات فيه وهذه الطريقة مناسبة في حالة البضاعة التي تتعرض لمراحل انتاجية مختلفة او التي تنتج على اساس الانتاج الكبير . الا ان هذه الطريقة لن ينتج عنها تقارب بالتسوية التكلفة الفعلية الا اذا كان هناك اعادة نظر مستمرة في الاسعار النمطية الموضوعة مع التعديلات المناسبة للسعر النمطي .

سعر البيع النمطي

ويقدر رقيمة المخزون باحتسابه على اساس سعر البيع ثم يطرح منه نسبة الربح الاجمالي ، ومن الواضح ان هذه الطريقة سهلة في المنشآت التي تتعامل بالتجزئة .

سعر السوق

يقصد بسعر السوق صافي القيمة البيعية او سعر الاستبدال او سعرا لاحتلال .

صافي القيمة البيعية

وتعنى صافي القيمة البيعية للقيمة المقدرة لبيع المخزون في تاريخ الميزانية العمومية والتي ستحقق نتيجة التخلص من المخزون بالطريقة العادية وفي صورته الحالية او بعد ادماجه في المنتج الذي يباع ، ثم استبعاد جميع المصروفات التي صرفت قبل او اثناء التصريف ، وعلى هذا فان القيمة البيعية الصافية تقدر بعد الاخذ في الحسبان جميع المعلومات الموجودة بما في ذلك التغير في اسعار البيع منذ تاريخ الميزانية العمومية الى الحد الذي تعتبره هذه المعلومات مفيدة في تحديد القيمة الصافية المحققة للمخزون في الاوضاع العادية . ويعنى هذا الاخذ في الاعتبار مدى إمكانية التصريف والكميات المخزونة وظروف المخزون بالنسبة للطلب المتزايد ، وكذلك التأثير المنتظر على اسعار البيع نتيجة التغير الذي حدث في اسعار شراء المواد او البضاعة .

سعر الاستبدال أو الإحتلال

في كثير من المنشآت من المهم ان تقارن التكلفة بالسعر الذي ينتظر استبدال المخزون به اذا كان الاخير اقل من التكلفة .

ويقصد بسعر الاستبدال ، السعر الذي يتوقع ان يشتري به المخزون في تاريخ الميزانية العمومية وفي الظروف العادية للمنشأة . وفي حالة منشأة صناعية فـان هذا السعر يبنى على اساس سعر استبدال المواد الاولية مضافا اليه التكاليف الاخرى للمنشأة والمرتبطة بحالة المخزون في تاريخ الميزانية العمومية .

وعلى هذا فان المقارنة منصبة على سعر التكلفة كما حددناه فيما سبق وهو سعر التكلفة مضافا اليه المصاريف الاضافية او لا تضاف اليه المصاريف الاضافية طبقا لظروف المنشأة ، وسعر الاستبدال ، وصافي القيمة البيعية للمخزون السلعي ايهما اقل ، الا ان هذه المقارنة قد تكون ذات فاعلية بالنسبة للبضاعة التامة

اما بالنسبة للمواد الاولى فلا يمكن اجرا هذه المقارنة لان المادة الاولى ليست مشتراة لفرض البيع وانفسنا لنفرض الصنع وهنا لانستطيع اجرا المقارنة بين التكلفة وصافى القيمة البيعية . وانما يجب ان تكون بين التكلفة وسعر الاحلال او الاستبدال ايها اقل ، كما ان المشكلة تظهر اكثر وضوحا بالنسبة للبضاعة تحت التشغيل وهى المادة الاولى التى لم تصل بعد الى المرحلة التى يمكن اعتبارها بضاعة تملكها قيمة سوقية او لها قيمة احلالية . وهنا تجرى المقارنة على اساس سعر التكلفة او سعر الاحلال ويحتسب سعر الاحلال على اساس مكونات البضاعة تحت التشغيل من مادة اولية ومصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة فى الظروف السائدة وقت عدل الميزانية العمومية ، اذ ان سعر المادة الاولى قد يكون منخفضا او مرتفعا كما ان المصاريف الاخرى قد تكون فى ازدياد او انخفاض .

ومقارنة سعر التكلفة او سعر الاحلال او صافى القيمة البيعية لا يقتصر على اساس المقصود من كل اصطلاح من هذه الاصطلاحات بل ايضا على اساس السعرين بالنسبة لكل سلعة او كل صنف من السلع او الاصناف الموجودة فى المخزون السلعى .

فهناك رأى يتجه الى تقدير كل صنف من الاصناف الموجودة بأقل السعرين وبهذا تمثل قيمة المخزون السلعى اقل السعرين بالنسبة لكل صنف من الاصناف المتضمنة بالمخزون السلعى .

وهناك رأى آخر يقدر كل صنف على اساس سعر التكلفة وعلى اساس سعر السوق ، ويؤخذ اقل السعرين بالنسبة لمجموع كل الاصناف الموجودة فى المخزون السلعى .

والرأى الاول هو الرأى الاكثر تحفظا فى تقدير البضاعة وبالمخزون وهما المتشكى مع القواعد العامة للمحاسبة .

حالات استثنائية

تقدير المخزون بسعر البيع

فى بعض المشروعات مثل شركات انتاج الشاى والمطاط وبعض شركات الناجم ، جرت العادة على اظهار المخزون السلعى بالاسعار التى تدفع لها من بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية العمومية مطروحا منه تكلفة البيع ، ويعنى هنا ان كل الربح عن المخزون السلعى يظهر فى الفترة التى جنى فيها المحصول او استخرجت فيه المعادن .

وكذلك فى المنشآت الصناعية التى ينشأ فيها من العملية الصناعية منتجات فرعية فى نهاية المدة ، ولا يمكن تقدير تكلفة هذه المنتجات الفرعية فان قيمة المنتجات الفرعية المتبقية تظهر باسعار البيع الحالية (او بسعر التعاقد) مطروحا منها اى مصروفات تصرف قبل التخلص من هذه المنتجات بالبيع ، ويخفض قيمة المنتج الرئيسى بهذه القيمة .

العقود الطويلة الاجل

فى المنشآت التى تتعامل على اساس عقود طويلة الاجل فى التنفيذ فانه من المناسب ان تقسم الارباح على فترة العقد وذلك بوضع اساس مناسب . وهذا الاجراء يتيح استفادة كل فترة مالية بجانب من الربح النهائى للعقد والسدى يمثل مساهمة الفترة المالية فى تحقيقها لهذا الربح النهائى . والاسس الآتية هى التى تحدد اذ خال الربح فى الفترة او عدم اذ خاله .

١- لا يجب اظهار ربح الفترة الا اذا كان واضحا من العمل المنفذ ان هناك ربحا سميتمتق ، وعلى هذا لا يكون مناسباً اظهار ربح لفترة مالية اذا كان فى تاريخ الميزانية العمومية لم ينفذ الا جانباً ضئيلاً عن العقد . كما لا يجب اظهار ربح مغال فيه عن العمل الذى تم خلال الفترة .

٢- ان يعمل مخصص عن الخسارة المتوقعة وان يؤخذ فى الحسبان اى غرامة متوقعة او مسئولية عرضية .

٢- ان يوضع اساس سليم وواضح لحساب الربح الذى تتمتع به الفترة وان يستمر فى استعمال نفس الاساس .

الوارد أولا - الصادر أولاً

تستعمل بعض المنشآت هذه الطريقة عند صرف المخزون السلعى الانتاج وهى تخترض ان البضاعة التى تباع او تستعمل فى الانتاج هى البضاعة التى اشترت حديثا او التى انتجت حديثا وعلى هذا فان المخزون السلعى الذى يظهر فى نهاية السنة هو ذلك الذى اشترى . او انتج من مدة . ونتيجة هذا ان يحمل الانتاج او البيع بالاسعار التى تقارب سعر الاصل الحالى وان تعتبر قيمة المخزون السلعى بالاسعار القديمة . وفى حالة انخفاض الاسعار المستمر فان هذه الطريقة تؤدي الى اظهار المخزون السلعى بقيمة تزيد عن الاسعار الحالية وفى هذه الحالة يعمل مخصص لهبوط اسعارها بهتداف الفرق ، اما فى خلال فترات ارتفاع الاسعار فان نتيجة استعمال هذه الطريقة اظهار المخزون السلعى بسعر اقل من التكلفة .

وصف قيمة البضاعة

فى معظم المشروعات قيمة المخزون السلعى التى تظهر من فترة مالية الى اخرى ذات اثر على اعداد نتائج المنشأة واظهار مركزها المالى ، كما ان اختلاف الطرق المتبعة فى تقدير المخزون بالرغم من سلامتها حسب ظروف كل منشأة يستدعى الامر اظهارها بصورة واضحة فى الحسابات المنشورة وقد كثر اطلعا على ميزانيات منشورة تحتوى على مخزون سلعى ، مقوم بمعرفة الادارة الا ان هذه العبارة التقليدية يجب ان ترفع من الميزانيات المنشورة وان يساهم المراجع مساهمة فعالة فى مراقبة الادارة فى تقديرها للمخزون وفى مساعدته الشخصية عن تقديرها للمخزون .

والعبارات التالية يجب ان تحل محل العبارة التقليدية حسب ظروف كل حالة .

” سعر التكلفة ”

” سعر التكلفة او بصافى القيمة البيعية ايهما اقل ”

” سعر التكلفة او بصافى القيمة البيعية او بسعر الاحلال ايهما اقل ”

فان تعبير سعر السوق لا يظهر ما اذا كان هذا السعر معناه صافى القيمة البيعية او سعر الاحلال وعلى هذا فلا يمكن اعتباره اصطلاح دقيق لوصف طريقة التقدير .

كما ان استعمال سعر التكلفة قد لا يكون كافيا فهل هو سعر التكلفة فى حد ذاته او سعر التكلفة مضافا اليه المصاريف الاضافية او سعر التكلفة مضافا اليه نسبة من المصاريف الاضافية . وفى هذه الاحوال من المستحسن ان يكون الاصطلاح كما يلى :

” سعر التكلفة محدد على اساس المواد الاولى والاجور المباشرة والمصاريف المباشرة ولم يضاف اليه اى اعباء اضافية ” .

” سعر التكلفة مضافا اليه نسبة مناسبة من المصاريف الاضافية المتغيرة ولا يحوى اى اعباء اضافية ثابتة ”

” سعر التكلفة مضافا اليه نسبة مناسبة من مصاريف الانتاج والمصاريف الادارية الاضافية ” .

المخازن وقطع الغيار

يطلق لفظ المخازن على المهمات التى تشتري لغرض الاستعمال فى الانتاج ، مثل البنزين ، الفحم ، الزيوت ، وواضح ان هذه المهمات تشتري لا لغرض الاستعمال فى الانتاج فالمستعمل منها يعتبر مصروفا ايراديا يحمل لحساب

التشغيل وله تأثيره على تحديد الربح . وعلى هذا يحمل المستهلك من هذه المهمات بسعر التكلفة الفعلى ، وفى العادة يقدر المتبقى بسعر التكلفة على اساس متوسط سعر الشراء او على اساس آخر سعر اشترت به هذه المهمات . الا انه قد يقدر المتبقى بسعر التكلفة على اساس متوسط سعر الشراء او على اساس آخر سعر اشترت به هذه المهمات . الا انه قد تتجه اسعار هذه الاصول الى الانخفاض فى الفترة التالية فهل يتحتم تقديرها بأقل السعرين اى سعر التكلفة او سعر الاحلال ايها اقل ؟ واذا اتبعت هذه القاعدة فمعنى ذلك انه ستحمل السنة المالية التى تم فيها الشراء بمصاريف انتاج مرغعة ، اما السنة المالية التالية والتى انخفض فى خلالها سعر المهمات فتحمل بهذه المهمات بالسعر المنخفض . وهذا الاجراء سليم بحيث حملت السنة المالية التى تم فيها الشراء بالسعر المرغع بمصاريف انتاج مرغعة ولم تحول الى الفترة المالية التالية .

وتمثل قطع الغيار ما يأتى :

١- قطع غيار تستخدم فى تصليح الآلات واستبدال القطع المستهلكة بقطع جديدة لا لزيادة فى القيمة الانتاجية للالة وانما لا عادت الى حالتها الاولى وعلى هذا يعتبر ثمن النقطة مصروفا ايراديا يثبت فى حساب التصليحات بـ ثمن التكلفة .

٢- قطع غيار تجمع مع بعضها لعمل آلة جديدة وفى هذه الحالة تعتبر تكلفة قطع الغيار مصروفا رأسماليا . ونموذج الميزانية حسب القرار الوزارى ٤١٧ لسنة ١٩٥٤ ، يعتبر قطع الغيار او المهمات اصلا ثابتا من ضمن الاصول الثابتة فى ترتيب الميزانية ، الا ان هذا الوضع لا يعتبر قاعدة فاذا امكن

فصل قطع الغيار التي ستستعمل كمصرف رأسمالى من قطع الغيار التي تستخدم فى التصليلات لا يمكن فى هذه الحالة التفرقة بين النوميـن من حيث وضعها فى اى من النوميـن من الاصول .

ومن جهة اخرى فان شراء المنشأة لقطع الغيار هو من نوع معين يصلح لآلاتها او لاصولها الثابتة ، وعلى هذا لا يمكن الاستغناء عنها بسهولة عن طريق البيع مثلما تستطيع ان تبيع المهمات بدون خسارة كبيرة . ويعتبر هذا البند له اهمية كبيرة بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستورد الآلات من الخارج ، اذ انها تلجأ الى تخزين كمية كبيرة من قطع الغيار حتى يتوقف الانتاج ويعطل انتظار لاستيراد هذه القطع نتيجة لصعوبات الاستيراد .

ويتحقق المراجع من هذا البند بأن يفحص كشوفات الجرد الفعلية من حيث الكميات والاسعار والعمليات الحسابية . وان يطابق الجرد الفعلى مع الجرد الدفترى . كما يمكن للمراجع ان يعتمد على ارسدة بطاقات الصنف اذا كان مطمئنا الى نظام المراقبة الداخلى المستعمل فى المنشأة وليحقق من تقويم المخزون منها فى نهاية السنة يجب ان يطلع على فوايتر الشراء وان يفحص الطريقة التي تستعملها المنشأة فى تحميل حساب التشغيل بقيمة هذه المهمات او قطع الغيار سواء بطريقة متوسط الاسعار او بسعر الوحدة او بأى طريقة اخرى .

وان كانت المنشأة تستعمل نظاما سليما للتكاليف فانه يكون من السهل تحميل حساب تكلفة المستعمل من قطع الغيار فى التصليلات وبالتالى فسيان حساب التصليلات يحمل لحساب التشغيل وما يتبقى من قطع الغيار مقسداً بسعر التكلفة هو الذى يظهر فى اليمزانية العمومية على اساس قيمة المشتري

من قطعه الفيار ناقصا قيمة تكلفة القطع المستعملة في الصليحات فيكون الباقي هو تكلفة الاعل الذي يظهر في الميزانية العمومية .

اما بالنسبة للمخازن "المهمات" فيقدر المتبقى منها على اساس اعادة التقدير ويحمل حساب التشغيل بقيمة تكلفة المخازن المستهلكة .
المهمات المستهلكة = المهمات اول المدة + المشتري - المهمات آخر المدة

المدينون

تظهر الميزانية العمومية عادة رصيدا واحدا للمدينين وهو يشمل مجموع ارصدة العملاء كما يظهرها دفتر (دفاتر) اسئله العملاء . ولا بد ان توجد رقابة داخلية على العطيات المالية التي تحدث مع المدينين حيث ان معظم المستندات داخلية ولا توجد لها اثباتات مباشرة من خارج المشروع . وهذا مما يساعد اى متلاعب ان يحاول تزوير المستندات الداخلية واجرا عقود وهمية لتغطيتها تلاعبه .

واى نظام رقابة للمدينين ينبع اساسا من وجود نظام سليم للبيعات الآجلة فاذا كان هناك رقابة غير فعالة على المبيعات الآجلة ، فلا ريب ان خسائر كبيرة تنشأ من تسديدات الائتمان . فقد ترسل البضاعة الى عملا لم يتحقق من قدرتهم على التسديد او من ناحية اخرى قد ترسل البضاعة الى العميل بدون اخطار ادارة المبيعات حتى تعد الفاتورة ، وبذلك لن تكون فاتورة لهذه المبيعات كما ان فواتير المبيعات التي تعد قد تتضمن اخطا في السعر او الكمية ، واذا لم تكن الفواتير مرقمة بتسلسل فقد تضيع احداها ولا تقيس على الاطلاق كأرصدة مدبنة .

ولملافاة كل هذا يوجب وضع اساس متين للرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة والحسابات المدبنة ، وهذا يتطلب تقسيم العمل حتى يتولى ادارات مختلفة بافراد مختلفين المسؤوليات التالية:

- ١- اعداد اوامر البيع
- ٢- الموافقة على منح الاثمان .
- ٣- الموافقة على خروج البضاعة من المخازن .
- ٤- شحن البضاعة .
- ٥- اعداد الفواتير .
- ٦- مراجعة الفواتير .
- ٧- الاحتفاظ بحسابات المراقبة .
- ٨- اعداد دفاتر استاذ العملاء .

وعند تحقيق هذه الدرجة من تقسيم العمل فان فرصة التلاعب تتضائل الى حد كبير . وان الاخطأ غير العددية يمكن تقصيرها بسرعة .

وظيفة اعداد الفواتير

تعهد مهمة اعداد الفواتير الى ادارة او شخص غير مسئول عن الاحتفاظ بدفاتر استاذ العملاء . وترسل صورة من الفاتورة (المبيعات) من هذه الادارة الى الشخص المسئول عن اعداد دفاتر استاذ العملاء لتسجيلها في حساب العميل وبين مدة واخرى فان ادارة اعداد الفواتير تعد المسئول عن دفتر الاستاذ العام باجمالي المبيعات خلال الفترة وذلك لاعداد حساب مراقبة العملاء .

تحصيل ارصدة العملاء

عند استلام تسديدات العملاء . فان امين الخزينة يعد اذن تحصيل لصالح العميل ويرسل اذن التحصيل الى الشخص المسئول عن دفاتر استاذ العملاء الذي يقيده في حساب العميل . ومجموع التسديدات ترحل الى حساب مراقبة العملاء من واقع مجموع خانة العملاء بدفتر النقدية .

ويجب اعداد ميزان مراجعة لدفتر استاذ العملاء من وقت لآخر حتى يعرض على ادارة التحصيل لتضع البرنامج اللازم لتحصيل الارصدة المستحقة على العملاء . ويلاحظ ان دفاتر استاذ العملاء تستعد بياناتها عن طريق آخر من ذلك الذى يقوم باعداد حساب مراقبة المدينين مما يسهل اكتشاف الاخطاء .

والتلاعب يصبح غير محتمل الا اذا تم الاتفاق بين اثنين او اكثر من الموظفين كما ان مقارنة ارصدة دفتر استاذ العملاء مع رصيد حساب المراقبة يجب ان يتم كل فترة دورية على ان يقوم به موظف مستقل عن مهمة الاحتفاظ بالسجلات .

اعداد الديون

ان الديون التى تقرر الادارة انها غير محصلة تحول الى دفتر استاذ منفصل له حساب اجمالى منفصل ويمكن اعتبار هذا الدفتر نظامى وانما يتطلب الامر الرقابة على الحسابات التى يتضمنها هذا الدفتر ، حتى يتفادى التلاعب فى تحصيل مبالغ بدون تسجيلها .

المراجعة الداخلية لحسابات العملاء

فى حالة وجود ادارة للمراجعة الداخلية فانها تتولى ارسال كشوفات حسابات شهرية للعملاء على ان يفحص اى اختلافات ترد من العملاء بخصوص ارصدة حساباتهم ومعاملتهم كما ان هذه الادارة تتولى اعمال مراجعة المستندات الداخلية التى تنشأ من عملية البيع الاجل والعملاء .

ولتلخيص ذلك فان الرقابة الداخلية المعاملات الآجلة تتطلب :

- ١- تنظيم داخلى للمشروع يسمح بفصل وظائف الائتمان والتحصيل . والشحن ، واعداد الفواتير ، واستلام النقدية ، وحسابات العملاء ، والاحتفاظ بحسابات المراقبة .

- ٢- دراسة واعتماد منح الائتمان وتحديد الحد الاقصى للائتمان .

٢- اعداد السريح لفواتير المبيعات .

٤- ان تكون الفواتير سلسلة الارقام وان يكون هناك رقابة على مسلسل الفواتير

٥- مراجعة مستقلة للاسعار والكميات والدقة الكتابية لكل الفواتير .

٦- استخدام بيانات مستقلة لتسجيل دفاتر اسناد العملاء من تلك التي تمسك حسابات المراقبة .

٧- اعداد ميزان مراجعة بالا رصدة التي مضى عليها وقت بدون تسد بمسند لعرضها على الادارة .

٨- اعتماد مردودات المبيعات والمسوحات والديون غير المحصلة بواسطة مسئولين بالمشروع .

التحقق من أرصدة العملاء

يقدم للمراجع كشفا بأرصدة العملاء كما تظهرها حساباتهم بدفتر استناد العملاء والغرض من تقديم هذا الكشف هو ان يتحقق المراجع اولا من ان مجموع هذا الكشف يطابق الرصيد الذي يظهره حساب اعمالي العملاء . وحتى يطمئن الى هذا يجب ان يقارن المراجع الارصدة الظاهرة بهذا الكشف مع الرصيد الذي يظهره دفاتر اسناد العملاء لكل حساب عميل ولا يتحتم على المراجع ان يعد هذا الكشف بنفسه وانما يطلب اعداده من المنشأة ولن يستطيع ان يعتمد على هذا الكشف الا اذا راجعه مع دفتر الاسناد المساعد .

والاجراء المهم لتحقيق المراجع من المدعين وارصدتهم هو ارسال المصادقات ومعنى المصادقة هو الحصول على شهادة مكتوبة من طرف ثالث خارج المنشأة وان هذا الشئ له السلطة في ان تصدر منه مثل هذه الشهادة ، وحتى يمكن الاعتماد على المصادقات يجب ان ترسل هذه المصادقة مباشرة الى المراجع ولا يكون هناك احتمال التأثير من جانب المنشأة او احد موظفيها . الا ان لا يمكن اعتبارات خاصة بالمنشأة من ناحية ان المراجع يعتبر شخصا خارجيا لا يستطيع

ان يطالب الطرف الثالث بشهادة عن حسابهم المدين للمنشأة والا اعتبر
تدخلا فى شئونه المالية ، فان العادة جرت على ان تقوم المنشأة بطلب
المصادقة من العميل على ان ترسل على عنوان المراجع . على ان المراجع
يجب ان يأخذ الاحتياطات الاتية عند ارسال المصادقات .

١- اعداد خطابات المصادقة من جانب موظفى المنشأة ، يجب ان يطلع
عليهم المراجع وان يرسلهم بالبريد بواسطة . وعليه ان يفحص الخطابات
حتى يتأكد ان تفاصيل اسم العميل وعنوانه والمبلغ تتمشى مع الظاهر فى
دفاتر المنشأة .

٢- ان يقوم المراجع او مندوبه بوضع الخطاب فى غلافه وارساله بالبريد .
٣- يجب ان يظهر على المظروف عنوان المراجع حتى يرجع اليه الخطاب
فى حالة تسليمه الى المرسل اليه ويستطيع حينئذ ان يستغنى عن اسباب
عدم تسليم الخطاب . واذا ظهر اسم المنشأة على المظروف من الخارج
فقد لا يعلم المراجع ان هناك خطابات ارسلت وردت لعدم وجود عنوان
المرسل اليه .

٤- يوضع فى الخطاب مظهرا معنونا باسم المراجع وعليه طابع بريد حتى
يضمن المراجع الى ان الرد سيرسل اليه مباشرة .

وهذه الاحتياطات واجبة من جانب المراجع ، لانه لو تركت العملية
فى يد المنشأة وموظفيها فاحتمال تلاعبهم فى المصادقات يكون كبيرا مثل
تغيير المصادقات او عدم ارسال بعضهم ، او ارسالهم على عناوين غير
حقيقية .

أنواع المصادقات

توجد طريقتين شائعتين لطلب المصادقات وهما المعروفتان باسم المصادقة
"الموجبة" و"المصادقة السالبة" والمصادقة الموجبة هى عبارة عن طلب

من المنشأة تحت القدر ، بأن تطالب من عملائها ان يرسلوا مباشرة الى مراجعها موافقتهم على دقة حسابهم المرسل من المنشأة . والمصادقة تكون مطبوعة من جزئين يظهر في الجزء الاعلى خطاب قصير يطلب من العميل ان يرسل المراجع ، اما الجزء الاسفل فعبارة عن خطاب موجه الى المراجع بما ان العميل الا ان يوقعه في حالة موافقته على الرصيد الظاهر به . وفي بعض الاحيان قد تكون المصادقة خطابا غير مطبوع يظهر الرصيد وما على العميل الا توقيعه وارساله الى المراجع . ويرفق مع خطاب المصادقة ظرفا يحمل طابع بريد معنوننا باسم المراجع .

اما المصادقة السالبة فلا تتطلب ردا من العميل الا في حالة عدم موافقته على الرصيد الظاهر بها . وفي العادة ترسل المصادقات السالبة شهريا مع كشف الحساب خاتما يحمل الآتي :

"الرجاء مراجعة كشف الحساب بدقة . واذا كان الرصيد الظاهر غير صحيح فالرجاء المباشرة مع مراجعنا

السيد / وعنوانه "

ونقلنا الضعف في المصادقة السالبة انه اذا لم ترد المصادقة فهناك احتمال بأن العميل قد اهل الرد أو ان الرصيد صحيح ، وبذلك لن يكون عند المراجع دليلا حقيقيا على ان الرصيد كما هو ظاهر . وعلى هذا فان المصادقة الموجبة تعطى للمراجع اطمئنانا على ان العميل قد قبل الرصيد كما هو ظاهر في الدفاتر وهذا الدليل يستطيع ان يضمنه الى اوراق المراجعة .

ومن المستحسن ارسال المصادقات الموجبة للعملاء ذات الارصدة الكبيرة في الدفاتر ، لانه بهذه الصورة يستطيع المراجع ان يحصل على مصادقات عن جانب كبير من رصيد العملاء ومن المستحسن ايضا استعمالها في طلب مصادقات من عملاء ذات ارصدة صغيرة القيمة وانما على سبيل الاختبار . ومن جانب آخر فان المصادقات السالبة تستعمل للارسال الى العملاء ذات الارصدة الصغيرة على اعتبار ان هؤلاء العملاء قد يمثلون عددا كبيرا من مجموع العملاء الا ان الارصدة

في مجموعها لا تمثل الا جانبا صغيرا من رصيد العملاء الاجمالي واتباع هذه الطريقة أى ارسال مصادقات موجبة لبعض العملاء ومصادقات سالبة للعملاء ذوي الارصدة الصغيرة نسبيا يستطيع المراجع ان يوفر في الوقت عند فحص المصادقات وان يطمئن على ارصدة العملاء .

والآتى مودة للمصادقة الموجبة :

اسم وعنوان المنشأة

السيد /

الرجاء رد الجزء الاسفل من هذا الخطاب الى مراجع المنشأة
وعنوانه بعد توقيعه بما يفيد موافقتكم على صحة رصيد
حسابكم كما تظهره دفاترنا في التاريخ الظاهر بأسفل وبالقيمة الظاهرة
وفي حالة الاختلاف الرجاء اظهار هذا الاختلاف له .
ونتشرف بارفاق مظهره يحمل طابع بريد ، وعليه عنوان المراجع لاستعماله
في الرد .

السيد /

.....

نتشرف بالموافقة على صحة الرصيد المدين في دفاتر
وبتاريخ باستثناء الاختلافات الظاهرة بأسفل .
في حالة الاختلاف التوقيع
الرجاء شرح الاختلافات بالتفصيل باظهار المبالغ والتواريخ .

المصادقات المرقدة بتحفظات

ينقضى بعض الوقت منذ ارسال المصادقات حتى تطفى المراجع عددا كافيا من المصادقات . وعند ورود عدد كاف من المصادقات قد يجد المراجع ان بعضها يحمل فقط توقيع العميل وهذا يدل على موافقته على الرصيد . وقد يحدوى البعض الآخر تحفظات من أى نوع مثل عدم موافقته على الرصيد لانه لا يمثل الرصيد الذى تظهره دفاتره . وفى بعض الحالات قد يكون هذا الاختلاف لان العميل لم يلتفت الى تاريخ المصادقة بدقة . او قد يكون الاختلاف نتيجة انقضا بعض الوقت بين تسجيل العملية فى دفاتر المنشأة وفى دفاتر العميل . فمثلا قد يرسل العميل شيكا لتسديد حسابه فيسجله فى دفاتره ولكن المنشأة ام تستلم الشيك بعد فى تاريخ نهاية السنة المالية نظرا لان بعض الوقت قد ينقضى بين ارسال الشيك بالبريد واستلام المنشأة له . وفى بعض الحالات الاخرى قد يكون الاختلاف حقيقيا .

وفى حالة الاختلافات الحقيقية يجب ان يحصل المراجع على شرح كاف يطمئنه على صحة الرصيد او ان الرصيد خاطئ . راجب تصحيحه فى الدفاتر والقاعدة العامة هو ان يناقش المراجع هذه الاختلافات مع المسئولين فى المنشأة ليحصل على الرد الكافى . وعليه ان يفحص هذه الردود فحفا دقيقا وان يرفض قبولها الا اذا اقتنع بها وبصحتها ، وعليه ان يسجل هذه الردود على ظهر المصادقة الواردة من العميل وان يحفظ المصادقات مع اوراق المراجعة .

المصادقات التى طلبت ولم ترد .

من المصادقات المرسلة قد لا يرد للمراجع من الردود لسبب او لآخر فقد يكون سبب عدم الرد هو اهمال العميل فى الرد او قد يكون السبب ان المحاسب غير حقيقى . والسبب الآخر خطير يستدعى من المراجع ان يقوم بجهود اخرى فمن طلب مصادقات جديدة . فاذا فشل اجراء ارسال المصادقات فى ان تعطى للمراجع دليلا كافيا على حقيقة الارصدة فعليه ان يسى الى الحصول على

أدلة أخرى على ان الحساب حقيقى وان الرصيد صحيح . فاذا اظهر حساب العميل مبلغا مقبوضا منه منذ ارسال المصادقة فهذه الحقيقة تعتبر دليلا كافيا على ان الحساب حقيقى على الاقل وان لم يتكون دليلا على صحة الرصيد . واذا تأكد المراجع من استلام النقدية فقد يقبل هذا الدليل على انه كاف ولينأكد المراجع من استلام النقدية عليه ان يتابع ورود المبلغ فى دفتر النقدية وان يطلع على قسيمة الايداع فى البنك كما يطلع على صورة ايصال استلام النقدية .

واذا انقضى وقت طويل حتى يسدد العميل رصيد حسابه او اذا رغب المراجع فى دليل آخر على صحة الحساب فعليه ان يتابع المبالغ التى جعل بها العميل مسدينا عن طريق رجوعه الى صور فواتير البيع وتوقيع العميل على اوامر التسليم للبضاعة . فوجود صورة الفاتورة مع توقيع العميل باستلام البضاعة على امر التسليم دليل اضافى على صحة المبالغ التى جعل بها العميل مدينا .

تاريخ المصادقة

من المرغوب فيه ان تطلب المصادقات عن ارصدة العملاء فى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة . ومزايا طلب المصادقات فى هذا التاريخ ظاهرة الا ان هناك عيوباً من وجهة نظر المراجع فى ان المصادقات التى سترد اليه سترد بعد انتهاء السنة المالية وفى الوقت الذى يكون مشغولا فيه فى انهاء الحسابات الختامية وتحققه من الميزانية العمومية وقد يكون امامه وقتا محددا لانها وتقديم هذه الحسابات الختامية قولن يجد الوقت الكافى لفحص المصادقات او ان المصادقات قد ترد بعد انتهائه من تقديم الحسابات وتقريره عليها . ولهذا العيب قد يجسد المراجع انه من المستحسن له ان يطلب مصادقات عن تواريخ قبل نهاية السنة المالية فى ٣١ ديسمبر مثلا فانه يطلب مصادقات من العملاء على الارصدة فى ٣٠ نوفمبر او ٣١ اكتوبر مثلا . وهذا الاجراء يعطى وقتا كافيا لتلقى المصادقات وفحصها قبل كثرة العمل فى نهاية السنة المالية . الا ان هذه المصادقات فى هذه التواريخ يعتمد على وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية . فاذا كانت الحسابات مستكملة حتى ٣٠ نوفمبر واذا كان الضبط الداخلى سليما ومطبقا فيكون نتيجة ذلك ان الحسابات صحيحة فى ٣١ ديسمبر .

اظهرنا فيما سبق طريقة تحقق المراجع من العملاء وارصدتهم فيما يختص بالوجود والملكية اما فيما يختص بالقيمة فان المراجع يفحص القيمة من حيث اماكن تحصيل الديون

اماكن تحصيل ارصدة العملاء

لا يمكن ان يتأكد المراجع من وجود ارصدة دفترية للعملاء عن طريق مطابقة كشف العملاء المقدم اليه مع دفتر استاذ العملاء او التأكد من مطابقة رصيد حساب اجمالي العملاء مع مجموع كشف العملاء او تلقى مصادقات من بعض العملاء بصحة رصيدهم وانما يجب ايضا ان يتحقق من ان هذه الارصدة جيدة ومن الممكن تحصيلها بكاملها وهذه المهمة شاقة بالنسبة للمراجع ولن يستطيع بمفرده ان يحكم على امكانية تحصيل الرصيد من عدمه ، فهو يفحص الحسابات الخاصة بالعملاء ويتتبع العمليات التي تمت في الحساب ومدى انتظام العمل في السداد الا ان هذا ليس كافيا لحكمه على امكانية تحصيل الدين بل يجب ان يستعين بموظفي المنشأة وبالفير وبالمعلومات التي تناح اليه من مراجعاته الاخرى في الحكم على تحصيل الدين او عدم تحصيله كما ان فحصه لحساب العملاء في خلال الفترة التالية وتتبع ما سدد من ارصدة المدة تحت الفحص في خلال السنة التالية يتيح له الحكم على تحصيل بعض الديون .

ونرى فحص المراجع لحساب العملاء يسترشد بالآتي :

فترة الائتمان الممنوحة للعمل وانتظامه في السداد .

في العادة تمنح المنشآت لعملائها فترة لتسديد الفواتير المستحقة عليهم وقد تعطيتهم خصما نقديا في حالة تسديدهم في خلال الفترة الممنوحة . وقد يجد المراجع في فحصة لحسابات العملاء ان هناك عملاء منتظمين في سداد الفواتير سواء في خلال فترة الائتمان او بعدها بقليل ، وارصدة هؤلاء العملاء تعتبر جيدة لموكانت مدتها تدخل فترة الائتمان او بعده بقليل ، وقد يجد المراجع حسابات عملاء لا يسددون الفواتير بصورة منتظمة وقد لا يكون هذا دليلا على ضعف مركز العمل المالي الا ان

على المراجع ان يتحقق بأدلة اخرى على ان هذا النوع من العمل* سيسددوا
ماعليهم من مبالغ مستحقة ان ربما يكون تأخيرهم في التسديد نتيجة اهمال
من جانب المنشأة في المطالبة بالديون المستحقة او اهنال لمنشأة العميل
ذاتها في التسديد المنتظم ، او محاولة التأخر في التسديد لاستغلالها
المال السائل في مالحها الخاصة لان الفائدة التي تعود عليها من استثمار
هذه الاموال غرق الخصم النقدي الذي ستمتع به لو سددت في خلال فترة
الاثتمان .

وعند فحص المراجع لحسابات بعض العمل* قد يجد ان العميل كان منتظما
في تسديده للفواتير ثم اجل بهذا الانتظام . وعليه في هذه الحالة ان يسأل
المسؤولين في المنشأة عن مغذى امكن تحصيل الرصيد المستحق على مثل هؤلاء
العمل* وان يتتبع سمعتهم المالية في السوق ان ربما ان العميل لجأ الى تمويله
المنشأة باظهار تسديد منتظم في بد* معاملته مع المنشأة حتى يكون موضع
ثقتها ثم لجأ الى عدم الانتظام في التسديد .

٢ هذه دفعات تحت الحساب مع تزايد رصيد العميل

قد يلاحظ المراجع عند فحصه لحساب العميل انه لايسدد قيمة الفاتورة
بالكامل بل يدفع دفعات تحت الحساب وهذا الاجراء لايشير الى شك لو كان
العميل يسدد ماعليه في خلال فترة مناسبة حتى تصفى قيم هذه الفواتير بالكامل
اما اذا كان السداد على دفعات وهذه الدفعات غير كافية لتسديد الفواتير
فنجد ان الرصيد يتزايد زيادة مستمرة فقد يكون معنى هذا ان العميل في مركز
مالي سي* وانه يحاول تغطية هذا المركز بدفعات صغيرة وسحب بضاعة بقيمة
كبيرة . ويجب ان ينتبه المراجع لمثل هذا العميل وان يلفت نظر الادارة السي
تسديداته ، وان يعمل مخصصا لمقابلة ما قد بعدم من رصيد حسابه .

٣- سداد الديون الجديدة بغير سداد المدينون القديمة

قد يسدد العميل المبالغ الجديدة ويهمل تسديد الارصدة القديمة ، فيجب على المراجع ان يبحث عن سبب عدم تسديد العميل للرصيد القديم فقد يكون سببه تنازع الدين ولا يعتد به بسحبها العميل او لاي سبب آخر كدرة البضاعة وعدم حمل حسابها دائنا بقيمة البضاعة المردودة . و احيانا قد يحتوى الرصيد القديم على مبالغ مضت عليها مدة التقادم القانوني وهي خمس سنوات . وعلى المراجع ان يتحرى عن السبب في عدم سداد الرصيد القديم واذا تأكد من عدم تحصيله ان يعتبره معدوماً او ان يعمل له مخصصا كاملاً .

٤- رفض شيكات او رفض تسديد اوراق قبض

قد يقوم العميل بتسديد المبالغ المستحقة عليه بشيكات ، وقد يرد البنك الشيك بسبب عدم وجود رصيد كاف لحساب العميل طرف البنك وقد يتكرر رد الشيكات من وقت لآخر . ودلالة هذا للمراجع ان العميل قد يكون في مركز مالي سيء ولكن ليس عليه ان يتسرع في الحكم على ضعف مركز العميل المالي . ان يجب عليه ان يفحص كل حالة على حدة وان يجمع المعلومات التي تؤدي به الى الحكم على ضعف مركز العميل المالي . واذا توصل باستنتاجاته الى هذا فيجب ان يحتاط لعدم تسديد العميل للرصيد بأن يعمل مخصصا للمبالغ المستحق عليه .

وفي حالة العملاء الذين يسدون ما عليهم من ديون بقبول اوراق تجارية او تحرير بندات . وتسديد هم للورقة في ميعاد استحقاقها فلا غبار على حساب العميل ، اما اذا لم يسدد العميل الورقة في ميعاد استحقاقها فان هذا قد يكون دليلاً على ضعف المركز المالي للعميل حالياً لان العميل الذي يحافظ على سمعته المالية يسدد الاوراق المسحوبة عليه في مواعيدها . وعلى المراجع ان يتحرى عن الحالات التي رفض فيها العملاء تسديد الاوراق المسحوبة عليهم وان يعمل مخصصاً كافياً بالارصدة المستحقة عليهم . كما ان من ادلة ضعف المركز المالي للعميل تجديده

الكمبيالات او الموافقة على مد توارين الاستحقاق ويجب على المراجع ان يراعى ذلك عند تحديد لقيمة ارصدة العملاء .

٥- الديون المتقادمة

يسقط الدين التجارى اذا انقضى على عدم سداده والمطالبة به مدة خمس سنوات من يوم نشوءه او المطالبة به . على المراجع ان يفحص حسابات العملاء وان يأخذ فى الاعتبار هذه الحقيقة بأن يعتبر الدين المتقادم دينا معدوما او يعمل عنه مخصصا كاملا ، والتقاعد لا يمنع من سداد الدين فله ان يؤديه ولكنه غير ملزم قانونا .

وعلى المراجع ان يتأكد من ان الديون المعدومة قد استقرت من الدفاتر واجرى القيد الخاص بها . واذا وجد فى مراجعته ان هناك ديونا قد اعدمت فعليه ان يتأكد من ان هذا الاعدام تم على اساس صحيح وان ادارة المنشأة قد اتخذت الاجراءات المناسبة لاثبات هذا الاعدام (قرار مجلس ادارة الشركة المساهمة باعدام الدين) .

اما فيما يختص بالديون المشكوك فيها فبفحص المراجع لحسابات العملاء وتحققه منهم ، يقوم بحصر الديون التى يشك فى تحصيلها ، ويقارن المخصص الذى عملته المنشأة اذا كانت قد جرت على عمل مخصص للديون المشكوك فيها . اما فى حالة عدم مناسبة المخصص الذى عملته المنشأة فانه يطالب بتخصيص المبلغ المناسب . اما فى حالة ما اذا كان المخصص اكثر من اللازم فان موقف المراجع انه يطمئن على كفاية المخصص الا اذا كانت زيادة المخصص فيها تكوين لاحتياطات سرية . اما اذا لم تعمل المنشأة مخصصا للديون المشكوك فيها او كان المخصص غير كاف ولم تستجب لطلب المراجع فى عمل المخصص الكافى فان على المراجع ان يشير الى ذلك فى تقريره عن الميزانية .

الحساب الاجمالي للعملاء

يمثل الحساب الاجمالي للعملاء اجمالي القيود التي رحلت بالتفصيل الى الحسابات الفردية للعملاء وعلى ذلك يجب ان يطابق رصيده النهائي مجموع ارصدة الحسابات الفردية للعملاء . واذا تساوى رصيد الحساب الاجمالي مع مجموع ارصدة العملاء فان هذا يعتبر دليلا على مطابقة حسابية تثبت صحة التقييد والتزويد الا انه قد يكون هناك خطأ متكافئة . لذلك يجب على المراجع ان يختبر اولا صحة الاجمالي بالرجوع الى المصادر الاصلية التي اخذت منها ارقامه . ومن الواضح ان الحساب الاجمالي للعملاء لن يظهر فيه الا قيودا قليلة لا يصعب مراجعتها . وقد يكون هناك حساب اجمالي لكل دفتر من دفاتر استاذ العملاء اذا تعددت دفاتر استاذ العملاء نظرا للقيود القليلة التي تحتويها غير ان هذا لن يكون عقبة في سبيل مراجعة هذه الحسابات الاجمالية .

الآنسة المشاة

قد يظهر في دفتر استاذ العملاء ارصدة دائنة لبعض العملاء بسبب او لآخر مثل رد العميل للبضاعة وتقييدها لحساب العميل وعدم سحبه بضاعة في نظير البضاعة المردودة ويظل رصيد العميل دائنا الى ان يتجدد تعامله مع العميل او دفع العميل مبالغ تحت الحساب مع عدم سحبه لبضاعة بعد لتغطية المبالغ المسددة (كدفع عربون) .

ويتبع المراجع نفس الاجراءات السابقة للتحقق من ارصدة العملاء المشاة :

رابعا: أوراق القبض

تمثل اوراق القبض الظاهرة في السيزانية العمومية قيمة الاوراق التجارية لدى المنشأة كما تمثل اوراق القبض التي لا تحتفظ المنشأة بها وانما تلك التي ارسلت للبنك لقيامه بتحصيلها لحساب المنشأة (اوراق قبض تحت التحصيل) ومن الواضح ان الورقة التجارية سواء كانت كمبيالة ام سند اذن يمكن التصرف فيها بأحد الطرق الآتية:

أ - الاحتفاظ بالورقة حتى ميعاد الاستحقاق وتقديمها للمسحوب عليه وتحصيل قيمتها .

ب - ارسال الورقة الى بنك المنشأة ليقوم بتحصيلها لحساب المنشأة في تاريخ الاستحقاق

ج - تحويل الورقة الى طرف آخر نظير تسديد مبالغ مستحقة على المنشأة .

د - قطع الورقة لدى البنك لتحصيل قيمتها الحالية في تاريخ القطع .

وفي الحالتين " ج " و " د " فان الورقة لا تبقى في المنشأة وانما تكون لدى الطرف المستفيد الدريد بالورقة كما ان قيمتها تستنزل من حساب اوراق القبض بدفاتر المنشأة وعلى هذا فان الرصيد الذي يتبقى في حساب اوراق القبض يمثل الاوراق المحتفظ بها والتي لم يحن ميعاد استحقاقها بعد . وهذه الاوراق قد تكون لدى المنشأة او لدى البنك لتحصيلها لحسابها . فكان اوراق القبض التي لدى البنك تماثل اوراق القبض التي لدى المنشأة من ناحية تحصيل قيمتها اخيرا لحساب المنشأة الا ان الاختلاف هو في مكان وجود هذه الاوراق .

الرقابة الداخلية

كما سبق الاشارة ، فان الرقابة الداخلية تستلزم تقسيم الواجبات وبالنسبة لاوراق القبض فان هذا يتطلب الآتي :

١ - ان الذي في عهده اوراق القبض لا يجب ان تكون له علاقة بالنقدية او بسجلات الحسابات العامة .

٢ - ان سحب اوراق القبض وتجديدها يجب ان يعتمد على مسئول في المشـروع كتابة وان لا يكون هذا المسئول في عهده هذه الاوراق .

٣ - ان اى تسجيل لاوراق القبض المفروضة يجب ان يتم بعد اعتماد مسئول بذلك كتابة ، وان توضع اجراءات فعالة لمطابقة اوراق القبض المفروضة حتى لا تختلص قيمتها لو سدرها العميل مستقبلا . وهذه الاجراءات تتمشى مع القاعدة العامة بأن التقييد

فى السجلات يجب ان يكون منفصلا عن وظيفة حفظ الاصل فأى نظام للرقابة يسمح لفرد واحد بوظيفتى التسجيل وحفظ الاصل ما هو الا دعوة مفتوحة للملاعب والاختلاس.

ويجب ان يعهد الى مسئول فى المشروع بالموافقة على سحب اوراق القبض حتى يقلل الى حد كبير امدار اوراق قبض وهمية لتغطية سرقة نقدية، كما ان نفس الاجراء يتبع فى حالة تجديد اوراق القبض حتى لا تترك الفرصة للاحتفاظ الشخصى بالنقدية المحصلة عن اوراق القبض واخفا ذلك بكمبالة مجددة بدلا من الكمبالة المسددة.

ويجب عدم قبول دفعات جزئية من العميل لسداد اوراق القبض، واذا تم ذلك فيجب اثباتها خلف الورقة مع ذكر تاريخ التسديد الجزئى واشتات ذلك فى سجل اوراق القبض لتتبع سداد باقى الورقة فى ميعاد الاستحقاق.

التحقق والوجود والملكية

للتحقق من وجود وملكية اوراق القبض فى تاريخ الميزانية العمومية يستلزم التفرقة بين الاوراق الموجودة بالمحفظة والاوراق التى لدى البنك لحساب المنشأة لتحصيلها، وقد يخصص لكل نوع حساب بالدفاتر، اى حساب اوراق القبض وحساب اوراق القبض تحت التحصيل.

أ - اوراق القبض المرسله للتحصيل

لتحقق المراجع من وجود هذه الاوراق فى تاريخ الميزانية العمومية وملكية المنشأة لها فى ذلك التاريخ وعدم حلول ميعاد استحقاقها بعد، فانه يطلب من المنشأة ارسال فى طلب مصادقة من البنك، وتظهر هذه المصادقة الاوراق التى لديها بالتفصيل لحساب المنشأة وترسل الشهادة من البنك رأسا الى عنوان المراجع ثابتا فيها الاوراق حتى تاريخ الميزانية العمومية التى لدى البنك او احسب فروعها والتى ستعمل لحساب المنشأة.

ب - اوراق القبض بالمحفظة

وليتحقق المراجع من وجود اوراق القبض وملكية المنشأة لها في تاريخ الميزانية العمومية عليه ان يفحص هذه الاوراق في تاريخ الميزانية العمومية ويطابقها بدفتر يومية اوراق القبض ومطابقة مجموعها مع الرصيد الذي يظهره حساب اوراق القبض .
واطلاعه على هذه الاوراق في تاريخ الميزانية العمومية للتأكد من ان هذه الاوراق موجودة طرف المنشأة وخاصة بالسنة المالية المنتهية وان تاريخ استحقاقها لم يحن بعد ، وانها سليمة من الوجهة القانونية ومستسوفة لجميع البيانات ويعمل بها كشفا يرفقه بأوراق المراجعة وفي خلال مراجعته وانها لتقريره يتتبع تحصيل هذه الاوراق في دفتر النقدية في خلال المدة التالية ويقوم المراجع بالتأشير بالاطلاع على كل ورقة تجارية موجودة لدى المنشأة .

ومن ناحية اخرى قد لا يستطيع المراجع ان يتواجد في مقر المنشأة في تاريخ نهاية سنتها المالية ، فقد يضطر الى زيارة المنشأة بعد تاريخ الميزانية اى خلال الفترة الجديدة . وعلى هذا فان المراجع عند فحصه لهذه الورقة بعد نهاية السنة المالية قد يجد ان الاوراق التجارية الموجودة في تاريخ الفحص يخص جانباً منها الفترة التالية ، كما ان بعضاً من الاوراق التجارية الخاصة بالمدة السابقة قد حصلت قيمتها قبل ان يطلع على الورقة . ولهذا هناك عدة احتمالات لاختلاف قيمة اوراق القبض في تاريخ زيارته للمنشأة عن قيمة الاوراق التي يجب ان تظهر في تاريخ نهاية السنة المالية . هذه الاحتمالات هي :

أ - استلام المنشأة لاوراق قبض جديدة .

ب - خروج اوراق قبض من المحفظة اما للدفع او للتحصيل او للقطع او للتحويل .

وعلى هذا فان على المراجع ان يقوم بعمل كشف تسوية للتوصل الى رصيد اوراق القبض الذي كان يجب ان يتواجد في المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية كالآتي :

قيمة اوراق القبض فى تاريخ فحصه لهذه الاوراق .

يضاف قيمة اوراق قبض استلمت فى خلال الفترة تحت الفحص وحصلت قيمتها
او قامت او حصلت حتى تاريخ تحققه من اوراق القبض وكذلك قيمة الاوراق الستى
قدمت ورفض دفعها .

يلزم : قيمة اوراق القبض التى استلمتها المنشأة بين تاريخ الميزانية العمومية
وتاريخ تحقق المراجع من اوراق القبض والتى لازالت فى محفظة المنشأة .

وقبل ان يجرى المراجع هذه التسوية عليه ان يتحقق من مقدراتها عن طريق
مراجعة دفتر يومية اوراق القبض عن المدة الجديدة . ودفتر النقدية للتأكد
من الاوراق التى حصلت او قطعت . وكذلك دفتر اليومية العامة لحصر الاوراق التى
حولت او التى رفض دفعها .

التحقق من قيمة الاوراق التجارية

تعتبر اوراق القبض مفردة من مفردات الاصول المتداولة والتى يجب ان تظهر
بالقيمة التى ستحصل فى تاريخ الميزانية العمومية على اساس القيمة الحالية لهذه
الاوراق فى تاريخ الميزانية العمومية ، وهذا الرأى يتطلب ان تظهر قيمة الاوراق
الحالية فى تاريخ الميزانية بأن يعمل مخصص آجيو او مخصص قطع اوراق قبض .
وموقف المراجع من هذا الرأى هو امكن تقبله بعمل مخصص آجيو وعليه ان يتحقق
من ان المخصص المعمول صحيحا حسابيا ومحسوبا على اساس متوسط تواريخ
استحقاق اوراق القبض حتى تاريخ الميزانية العمومية ومعدل الفائدة السارى
فى هذا التاريخ . اما الرأى الآخر وهو اظهار القيمة الاسمية لاوراق القبض
فى تاريخ الميزانية العمومية فلا يمكن للمراجع رفضه وما عليه الا ان يتأكد من قيمة
هذه الاوراق كما يظهر رصيد حساب اوراق القبض وطبقا لتحقيقه من الملكية
والوجود .

وهناك اوراق قبض لم يحن ميعاد استحقاقها بعد فى تاريخ الميزانية ، او هناك اوراق قبض حان ميعاد استحقاقها بعد تاريخ الميزانية او قبله ولكن المسحوب عليه طالب تجديدها بتأخير ميعاد استحقاقها نظير احتساب فائدة تأخير ، فان على المراجع فى هذه الحالة ان يفحص هذه الاوراق من ناحية متانة المركز المالى للمسحوب عليه . فالتأجيل قد يكون مبعث تزعزع المركز العالى للعميل ، واذ اتبين له أن هذه الاوراق مشكوك فيها فى تحصيلها فيجب ان يطلب عمل مخصص لقيمة اوراق القبض المشكوك فى تحصيلها عند حلول ميعاد استحقاقها ، ويظهر هذا المخصص مطروحا من القيمة الاجمالية لاوراق القبض فى الميزانية .

اما الاوراق التى قطعت بالبنك ولم تستق بعد فى تاريخ الميزانية العمومية تمثل مسئولية عرضية للمنشأة ، لان المستفيد يستطيع ان يرجع على المنشأة بقيمة الورقة اذا رفض المسحوب عليه السداد . وتبين هذه المسئولية العرضية فى صورة مذكرة تدل الميزانية العمومية او فى صورة حساب نظامى فى جانب الاصول من ضمن الحسابات النظامية ، او راق قبض مخصومة ، وفى جانب الخصوم بنوك اوراق قبض مخصومة مع ذكر قيمة هذه الاوراق .

خامسًا: قروض للغير

يمنع قانون الشركات من اقراض اعضاء مجلس الادارة فى الشركات المساهمة وما فى حكمها الا اذا كانت الشركة بنكا او شركة ائتمان . وبصفة عامة فان الاقراض للغير يجب ان يكون من ضمن اغراض الشركة . وقد تقرض المنشأة الغير بضمان او بدون ضمان حسب الظروف . والضمان قد يكون شخصى اى شخصية المقرض نفسه او شخص آخر يضمن المقرض ، او يكون الضمان ايداع اوراق مالية لتغطية القرض ، او ايداع اوراق تجارية ، او تقديم بوليصة تأمين ، او رهن عقارى أو أصول متداولة .

ولكى يتحقق المراجع من القرض يطلع على العقد المبرم بين المنشأة والمقرض
وان يراجع المراجع معدل الفائدة المتفق عليه وسيعاد تسديد الفائدة والاقساط
او القرض كله . وعليه ان يتأكد من دفتر النقدية والمستندات المصاحبة بأن
المقرض يسدد الفائدة والاقساط المستحقة في تواريخ استحقاقها . ودفع
الفائدة والاقساط يعتبر دليلا على وجود القرض الا ان على المراجع ان يطلب
شهادة او اقرار من المقرض برصيد السلفة المستحقة في ذمته حتى تاريخ
الميزانية .

واذا كان المقرض في حالة القرض بدون ضمان قد توقف عن رد القرض والفائدة
في مواعيد الاستحقاق ، فيجب على المراجع ان يبحث ما قد يترتب على هذا
التوقف من خسارة محققة او محتملة . وفي حالة تأخر المدين في سداد القرض
ينبغي عدم احتساب هذه القوائد واظهارها كايراد في حساب الارباح والخسائر
بل ترحل الى حساب مؤقت الى ان يتم تحصيلها ومعنى هذا انها لا تعتبر
ايراد للسنة المالية نظرا لان الدين نفسه مشكوك في تحصيله .

وفي حالة الاقراض بضمان فان على المراجع ان يتحقق من الضمانات وكفايتها .
أ - الضمان بأوراق مالية

في حالة ضمان بأوراق مالية اسمية فلا بد ان يتم التنازل عنها للمنشأة باستيفاء
اجراءات التنازل الخاصة والمنصوص عليها في نظام الشركة التي اصدرت الاوراق
المالية وهذا الاجراء يتبع خوفا من ان مقدم الضمان قد يستخرج غيرها كبديل فاقد
والتصرف بالبيع .

وعلى هذا يجب ان يتأكد المراجع من وجود الاوراق في حيازة المنشأة وان
يقدر هذه الاوراق بالاسعار الجارية للتحقق من كفاية الضمان . فاذا تلاشى
حد الضمان او نقصت قيمة الاوراق الضامنة عن مبلغ الدين وجب الاحتياط ضد هذه
الخسارة المحتملة .

ب — البرهن، المعلقوه .

يجب ان يتأكد المراجع من ان عقد الرهن قد سجل فى الشهر العقارى حتى لا يتصرف المقرض فى العين المرهونة بما يضر بحقوق المقرض . كما يتأكد من ان قيمة الضمان تتشمس مع قيمة القرض الممنوح وان حد الضمان كاف . وعلى المراجع ان يتأكد من ان كل ما من شأنه المحافظة على سلامة الضمان قد اتخذت مثل التأمين ضد الحريق ، وان الرهن لا يزال قائما وفى صالح المنشأة فى تاريخ الميزانية العمومية .

ج — بوليصة التأمين

قد يقدم المقرض بوليصة تأمين على حياته كضمان للقرض ، ولن تقبل المنشأة البوليصة كرهن الا اذا سحبت شركة التأمين بئنا على طلب المستأمن حق المقرض فى قيمة البوليصة ومن الواضح ان القرض يجب ان يكون فى حدود القيمة الحالية للبوليصة وقت التعاقد على القرض .

وعلى المراجع ان يطلب من شركة التأمين شهادة بالقيمة الحالية للبوليصة وان يتأكد من ان المقرض يقوم بتسديد اقساط البوليصة بانتظام .

د — ضمان شخص آخر

قد يضمن شخص ما المقرض فى القرض وسداد قيمته وفوائده ، ويكون الضامن متضامنا مع المدين فى السداد وعلى هذا يمكن الرجوع عليه اذا توقف المقرض عن السداد وفى الميعاد المتفق عليه كما يجب ان يكون الضمان كتابة . وعلى المراجع ان يتأكد من ان الضامن كان وقت عقد القرض ولا يزال مليئا وتسمح ماليته بسداد القرض ان عجز المقرض عن السداد . واذا اتضح له غير ذلك كعدم الضامن فيجب ان تؤخذ الخسارة المتوقعة فى الحساب بان يعمل مخصصا للقرض يحمل للجنة المالية موضوع المراجعة .

سادسًا: الأرصدة المشافة للموردين

فى بعض الاحيان قد يقابل المراجع ارصدة مدينة للموردين اى ارصدة شاذة للموردين نظير ما بالغ سدودت لهؤلاء الموردين كعرايين ولم تسحب المنشأة بشاة بعد مقابل قيمة هذه الارصدة . ولا تعتبر ارصدة الدائنين المدينة بالغها ستدخل نقدا وتضم الى الموارد المالية للمنشأة ، اى ان قيمة هذه الارصدة لا تعتبر نقدية محصلة وانما سيحل محلها بضاعة تشتريها المنشأة .

واما المراجع من هذه الارصدة يتبع نفس الاجراء الذى يتم بالنسبة للتحقق من العملاء كالاتى :

- ١- مراجعة الارصدة المدينة الظاهرة بدفتر استاذ المورد مع كشف المورد .
- ٢- التحقق من تكوين هذه الارصدة المدينة بالاطلاع على العقود او المستندات التى تنسب هذه العمليات مثل الاثاقيات على توريد بضاعة او اصول رأسمالية .
- ٣- تتبع الارصدة المدينة للموردين فى المدة الجديدة وتسويتها عن طريق توريد بضاعة او اصول وكذلك مدى قابلية هذه الارصدة للتسوية او للتحصيل ، وفى حالة التأكد من عدم تحصيلها او عدم قابليتها للتسوية يعمل عنها مخصص كاف لمقابلة الخسارة التى تنشأ من ذلك .

- ٤- ترسل فى طلب مصادقات من المورد ين للتصديق على صحة الارصدة المستحقة تاريخهم فى تاريخ الميزانية .

سابعًا: الاستثمارات

يقصد بالاستثمارات فى هذا المجال الاصول التى تدرايرادها نقديا والستى تتحمل عليها المنشأة لاستثمار جانب من اموالها السائلة . فقد تشتري المنشأة عقارا لا لغرض الاستعمال فى العملية الانتاجية كأصل ثابت وانما لغرض الحصول على الدخل الذى يدره هذا العقار عن طريق التأجير او قد تشتري اوراقا مالية فى صورة سندات حكومية او اسهم وسندات شركات لغرض الحصول على الفائدة

أو الربح . ومن جهة أخرى قد توجد المنشأة المال السائل والمزاد على حاجتها في حساب ايداع مؤقت (توفيراً أو لأجل) لغرض الحصول على الفائدة كإيراد .

وعلى هذا فان الاستثمارات يدخل في نطاقها :

١- استثمارات عقارية

٢- استثمارات في اوراق مالية .

٣- استثمارات عن طريق حسابات ايداع بالبنوك .

فهو عند شراء عقار يجب البحث عن الغرض الذي اشترى من اجله العقار، هل هو للاستعمال في الانتاج وهنا يعتبر اصلاً ثابتاً او لغرض الاستثمار للحصول على الدخل وهنا يعتبر الاستثمار اصلاً متداولاً .

كذلك قد تشتري الاوراق المالية لغرض الاحتفاظ بها لمدة طويلة ان لغرض السيطرة على شركة اخرى ويعتبر الاستثمار في هذه الحالة اصلاً ثابتاً او تشتري لغرض مؤقت فتعتبر استثماراً متداولاً .

وفي الحالة الاولى يكون الشراء لا لغرض الحصول على العائد وانما لتمتيع الشركة بحق السيطرة على شركة او شركات اخرى . فكان الاختبار الذي يفرق بين اعتبار الاصل ثابتاً او متداولاً في هذا المجال هو الغرض الذي من اجله اشترى الاصل ، فاذا كان الاصل من الممكن بيعه بدون التأثير على غرض الشركة الاساسي فالاستثمار في هذه الحالة اصلاً متداولاً ، اما اذا كان بيع الاصل سيؤثر على غرض الشركة فان الاصل يعتبر من الاصول الثابتة .

والفرقة بين نوعي الاستثمارات من حيث كون الاستثمار ثابتاً او متداولاً هام عند تقويم الاصل فمن المعروف ان الاصل الثابت يقوم بسعر التكلفة التاريخي اما الاصل المتداول فيقوم بسعر التكلفة او السوق ايهما اقل بمقدار القيمة النقدية المحققة في تاريخ الميزانية العمومية اذا كانت هذه القيمة اقل من سعر التكلفة .

١- الاستثمارات العقارية :

للتحقق من الاستثمارات العقارية يفرق بين الاستثمار المشتري في نفس الصورة والاستثمار المشيد عن طريق المنشأة ففي الحالة الاولى يرجع للتحقق من الملكية والوجود الى عقد الشراء النهائي المسجل مع تأييد التحقق بشهادة من الشهر العقاري . اما العقار المشيد فيرجع الى عقود المقاولة ولى شهادات المهندسين بتقدير قيمة الجانب التام من العقد . وايضا في حالة البناء التام يطلب شهادة عقارية لاثبات الوجود وعدم خضوعه لأي رهن .

اما في ناحية التقويم فان الاستثمار العقاري يقوم بالتكلفة او القيمة النقدية المحققة في تاريخ الميزانية العمومية ايها اقل . واذا كان السعر السوقي اقل من سعر التكلفة فيلجأ الى عمل مخصص لمقابلة الهبوط في الاسعار . وعلى المراجع ان يتحقق من عمل مثل هذا المخصص لظهار الاستثمار بالقيمة الاقل . وهذا الوضع يه كمن تقويم المباني كأصل ثابت ان المباني كأصل ثابت تقوم بسعر التكلفة التاريخي المسروحا منه الاستهلاك محسبا على اساس السعر التاريخي للتكلفة .

ويجب ان يتحقق المراجع بأن المنشأة حصلت على الايراد الذي يدره هذا الاستثمار عن طريق تتبع التحصيل في دفتر النقدية والتأكد من عقود الايجار ومن صور الايصالات وايضا من وجود نظام للرقابة الداخلية لتتبع تحصيل هذا الايراد . وعلى هذا فان على المراجع في هذا الصدد ان يحدد مقدار الدخل الذي يجب ان يستلم عن هذا الاستثمار ، وان يتتبع المتحصلات في دفتر النقدية حتى يكشف ما اذا كان الدخل قد استلم كله او تجرى تسوية بمقتدار ما لم يستلم بعد عن المدة .

٢- حساب الايداع :

يختلف حساب الايداع الذي يفتتح بالبنك ، فقد يكون حساب ايداع توفير ، او حساب ايداع لمدة محددة .

فالنوع الاول تحتسب عليه فوائد اقل من النوع الثانى نظرا لان المنشأة تستطيع السحب منه فى اى وقت ، اما حساب الايداع لمدة محددة فلا تستطيع المنشأة ان تسحب المبالغ المودعة الا بعد انقضاء المدة المتفق عليها . وفى الحالة الاولى يعطى البنك دفترًا يتيد فيه المبالغ المودعة والمبالغ المسحوبة والفائدة . اما فى الحالة الثانية فيعطى البنك ايضالا بمقدار المبلغ الذى استلمه البنك كوديعة لمدة محددة .

وليتحقق المراجع من هذا الاستثمار يطلع على دفتر الايداعات ليتحقق من الرصيد الظاهر فى تاريخ الميزانية العمومية ، ويطلب من البنك مصادقة بهذا الرصيد ، وعليه ان يتأكد من ان الفوائد قد اضيفت للحساب وان حساب الارباح والخسائر جعل دائنًا بمقدار الفائدة عن المدة .
وفيما يختص بالايداع لاجل فان المراجع يطلع على الايصال المحتفظ به فى المنشأة وتحتسب الفائدة المستحقة من تاريخ الايداع الى تاريخ عمل الميزانية العمومية لجعل حساب الارباح والخسائر دائنًا بها .

٣- الاوراق المالية :

قد تتودع الاوراق المالية فى خزانة المنشأة أو لدى بنك للحفظ ، وفى اى من الحالتين فان الاوراق المالية لا تكون مميزة من ناحية كونها استثمارًا مؤقتًا والاستثمار الدائم هو شراء اسهم فى شركة اخرى لغرض السيطرة وتحتاية اغراض الشركة المشترية او يكون شراء سندات حكومية لغرض استثمار احتياطى شراء السندات الحكومية (قانون ٧ لسنة ١٩٥٩) والتي لا يمكن التصرف فيها الا بقرار من وزير الاقتصاد .
الرقابة للاستثمارات .

يراعى فى وضع نظام لرقابة الداخلية للاستثمارات نفس المبادئ التى تراعى بالنسبة للنقدية والاوراق التجارية لما لها من قيمة يمكن تحويلها بسهولة السي

نقدية وعلى هذا فالمبدأ الاساسى هو فصل وظيفة الاحتفاظ بالاصل عن وظيفة

الرقابة على الاصل عن طريق السجلات ، كما تراعى النقاط التالية :

أ - ضرورة اعتماد الشراء والبيع للاستشارات من الجهة المختصة وهى فـى العادة مجلس ادارة المشروع .

ب - ان تحفظ صكوك الاستثمارات فى خزانة تحت رقابة مزدوجة اى لا تفتح الا بمقتضى ~~حسب~~ بحتفظ بكل منهما موظف مسئول . ومن جانب آخر فمسئـل الاجراء الاحسن للحفظ هو ايداع الاوراق المالية لدى البنك حيث يحفظها نيابة عن المشروع على ان لا تسحب الا باعتماد مسئولين من المشروع .
جـ - التأمين ضد خيانة الامانة فى حالة وجود الاوراق المالية عهدة شخص وبخزينة المشروع .

د - الاحتفاظ بدفتر تسجيلى للاوراق المالية وتحركاتها من بيع وشراء واييراد دورى ويقوم بالتسجيل فيه شخص غير ذلك الذى فى عهدة الاوراق المالية .
هـ - اجراء الجرد المفاجئ للاستثمارات ومطابقتها بسجل الاوراق المالية وذلك عن طريق اداة المراجعة الداخلية .

التحقق من الوجود والملكية

لان الاوراق المالية من الممكن بيعها او شرائها فى اى وقت وعلى هذا من الممكن الحصول على طريق بيعها على اموال لتغطية اى عجز فى النقدية السائلة .
فان عد هذه الاوراق المالية (الجرد الفعلى) يجب ان يكون بطريقة مستمرة وفى العادة تعد عند جرد النقدية بالخزينة واوراق القبض . ومن الواضح ان هذا العد يجب ان يتم امام الشخص المسئول عن الاحتفاظ بهذه الاوراق وان يحصل المراجع بعد انتهاءه من العد على ايصال تسليمه الاوراق للشخص المسئول عن حفظها .

ولا بد من مطابقة الجرد الفعلى مع الموجود فى الدفاتر . الا ان فى العادة نجد ان حساب الاوراق المالية يمثل رصيدا اجماليا لهذه الاستثمارات ييلسور التحركات التى حدثت بالنسبة لها سواء بالشراء او البيع . وفى العادة تحنمسط المنشآت بسجل للاوراق المالية يظهر تفصليا الاوراق المالية المختلفة من حيث عدد كل نوع من هذه الاوراق وقيمة كل ورقة . واسم الورقة بسعر الفائدة ومواعيد دفع الكوبونات ومكان الحفظ . الخ .

وتعد الشركة كشفا بالاوراق المالية يقدم للمراجع ليتحتة من تفاصيله . واذا كان جانب من هذه الاوراق مودع بالبنوك فيطلب من طرية المنشأة ارسال مصادقة من البنك او البنوك المودعة لديها هذه الاوراق على ان ترسل المصادقة الى المراجع مباشرة على عنوان مكتبه . وقد تكون هذه الاوراق مودعة كرهن لقرض ، ويطلب المراجع شهادة بالاوراق المودعة لدى الدائن من المرتهن بعدد هذه الاوراق ونوعها وقيمتها .

بطاقة المراجع الشهادات مع الكشف المعد للاوراق المالية ، ومايتبقى من هذه الاوراق المالية والتى لم ترد فى الشهادات يجب ان تكون فى خزانة الشركة واذا لم يستطع المراجع جرد هذه الاوراق فى تاريخ نهاية السنة المالية وانما بعد هذا التاريخ بفترة قصيرة فاحتمال وجود اختلاف بين الجرد الفعلى والقيمة التى كان يجب ان تكون فى تاريخ نهاية السنة المالية للاوراق التى فى خزانة المنشأة يكون ضئيلا نظرا لعدم تحرك هذه الاوراق بالسرعة التى تتحرك بها الاوراق التجارية . واذا حدث ان كان هناك اختلاف بنتيجة لشراء اوراق مالية جديدة او بيع اوراق مالية موجودة بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ الجرد الفعلى فعلى المراجع ان يعمل تسوية حتى يصل الى الرصيد الذى كان يجب ان تكون عليه الاوراق المالية فى تاريخ نهاية السنة المالية .

والاوراق المالية قد تكون اسمية أو لحاملها والاوراق التي لحاملها فإن
حيازتها سنداً لمليكتها وعليه ان يتأكد من وجود آخر كوبون ، اما الاوراق
الاسمية فيجب ان يتأكد المراجع من ان الاوراق قد حولت باسم الشركة وان
آخر كوبون مرفوق بها .

وقد يقابل المراجع عدم وجود صك الورقة لدى الشركة اولدى اى بنك نظرا
لان المبلغ مدفوع كقسط اكتاب . وعلى المراجع ان يتأكد من وجود ايصـال
الاكتاب ولن يعتبر المبلغ المدفوع استثمار او مبلغا مدفوعا على ذمة الاستثمار
لان هناك احتمال رد المبلغ فى حالة رفض الاكتاب او تخصيص عدد اقل من
الاسهم المكتتب فيها . وفى مرحلة التخصيص يكون لدى الشركة خطاب التخصيص
وهو دليل على عدد الاسهم المخصصة وبناءً على خطاب التخصيص تقوم الشركة
بسداد قسطا التخصيص وتحصل على ايصال بهذا السداد . وبمجرد دفع
قسط التخصيص تعتبر المنشأة مساهمة فى الشركة بمقدار الاتساق المسددة .
ويجب ان يظهر فى كشف الاوراق المالية اذا كانت المبالغ مدفوعة تحت التخصيص
او اذا كانت مرت بمرحلة التخصيص فيشار الى ذلك .

التحقق من التقويم

عند التحقق من تقويم الاوراق المالية لابد من التفريق بين الاوراق المالية
كاستثمار ثابت والاوراق المالية كاستثمار مؤقت (او كأصل متداول) ومن ناحية
قيمة الاوراق المالية فقد تكون أحد ثلاثة :

أ - القيمة الاسمية للورقة .

ب - قيمة التكلفة (ثمن الشراء + مصاريف الشراء)

ج - سعر السوق .

والاوراق المالية تظهر بالدخاثر بثمن التكلفة سواء كان ثمن التكلفة هو القيمة الاسمية مضافا اليه مصاريف الاصدار او علاوة الاصدار او ثمن الشراء السوقى مضافا اليه مصاريف الشراء .

والاستثمارات فى الاوراق المالية تظهر بالقيمة التددية المعققة اذا كانت اقل من القيمة الدفترية بالنسبة للاستثمار المؤقت (أى الاصل المتداول) فلو كانت القيمة السوقية للاوراق فى تاريخ الميزانية العمومية اقل من القيمة الدفترية لهذاه الاوراق فمن المستحسن تخصيص مخصص هبوط اسعار اوراق مالية يحمل لحساب الارباح والخسائر ويظهر مطروحا من قيمة الاوراق المالية بالميزانية العمومية طرعا شكليا .

ولتحديد القيمة السوقية وقيمة التكلفة بالنسبة لمجموعة متباينة من الاوراق المالية فهناك طريقتين :

الطريقة الاولى

تحديد التكلفة بالنسبة للاوراق كلها والقيمة السوقية لكل هذه الاوراق ومقارنة المجموع على اساس القيمة الاجمالية الاقل ، فاذا كان مجموع القيمة السوقية للاوراق كلها اقل من القيمة الاجمالية لتكلفتها فيعمل مخصص هبوط اسعار اوراق مالية بالفرق . اما اذا كان العكس فلا يعمل اى مخصص وفى حالة ما اذا كانت القيمة السوقية اعلى من التكلفة يشار الى ذلك فى صورة ملحوظة بالميزانية العمومية .

وبمقتضى هذه الطريقة فان الانخفاض فى قيمة بعض الاوراق قد يقابله ارتفاع فى قيمة اوراق اخرى . اى ان الارتفاع فى القيمة لبعض الاوراق يلاشى الانخفاض فى قيمة الاوراق الاخرى .

الطريقة الثانية

تحتسب القيمة السوقية لكل نوع من الاوراق ويقارن مع سعر التكلفة ويعمل مخصص للورقة التى يكون قيمتها السوقية اقل من قيمة تكلفتها ، اما الورقة التى يكون قيمتها السوقية اعلى من قيمة تكلفتها فتؤخذ على اساس سعر التكلفة ولا يهتم المراجع اتباع احدى الطريقتين من الناحية المحاسبية فكلا الطريقتين سليمتين من

وجهة نظره إنما ما يجب أن يعترض عليه المراجع هو عدم اتباع إحدى الطريقتين بطريقة مستمرة ، فإذا انتهت المنشأة إحدى الطريقتين ثم اتبعت الطريقة الأخرى لم يضر فمرة أخرى فيجب أن يشير المراجع إلى ذلك في تقريره .

أما الأوراق المالية ذات الطبيعة الثابتة فإن الذبعة التي تظهر بها هي سعر التكلفة على أن يظهر السبب لسعر السوق لهذه الأوراق، في صورة ملحوظة في الميزانية العمومية . إلا أنه إذا استمر الانخفاض في هذه الأوراق، نتيجة لخسائر متتالية للشركة التابعة فيجب على المراجع أن يمنع المنشأة بعمل مخصص بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية .

الاستثمارات في الممتلكات المحاسبية الموحدة :

الاستثمارات المائتة - ١٥ - هو الحساب العام والذي يظهر حركته الاستثمارات المغلفة في كل من السندات الحكومية والأوراق المالية المحلية والاستثمارات الأجنبية طبقاً للحسابات المساعدة الآتية بيانها .

١٥١ - استثمارات في سندات حكومية :

ينقسم هذا الحساب إلى حسابين فرعيين أحدهما السندات الحكومية بحمل بتكلفة السندات الحكومية المشتراة ، والثاني للايداع بالبنك المركزي لمقابل احتياطي يمتثل في سندات حكومية .

١٥٢ - استثمارات في أوراق مالية محلية :

يحمل هذا الحساب مدتها في أول الفترة المالية متكلفة الأوراق المالية وبتكلفة الاستثمارات المشتراة خلال الفترة ، ويجعل دائناً متكلفة الأوراق المالية المساعة خلال الفترة .

١٥٣ - استثمارات أجنبية .

يحمل هذا الحساب بتكلفة الاستثمارات الأجنبية .

ثامناً: التأمينات لدى الغير

تمثل هذه المفردة المبالغ التي تودع لدى الغير بصفة ضمان للجهة المودعة في سبيل الحصول على خدمة او في سبيل انجاز عملية معينة . فقد تدفع تأمينات لشركات المراقبة العامة مثل الكهرباء والمياه والتليفون والتلغراف ، وقد تدفع تأمينات لدى مصلحة الجمارك لحساب بضاعة مستوردة او قد تدفع تأمينات لبورصة العقود او الاوراق المالية من جانب السماسرة في نظير التعامل في البورصات والتأمينات في هذه الحالة تعتبر نقدية موجودة لدى الهيئة المعنية ضمانا لعملية معينة او خدمة معينة . والتأمين لن يسترد الا بانتهاء الخدمة او العملية وقد يستمر التأمين لمدة طويلة الاجل وهذا هو المعتاد طالما ان المنشأة تباشر نشاطها وبالتالي لن تستطيع الاستغناء عن الخدمة ، وتحصل المنشأة على ايجال في مقابل دفع قيمة التأمين وتحفظه في ملف خاص بالتأمينات لدى الغير . ويطلع المراجع على هذه الايجالات عند مراجعته المستندية وعليه ان يجري على هذا الكشف التحريات اللازمة في حالة زيادة قيمة التأمين او استرداد التأمين .

والتأمين الطويل الاجل لن يمكن اعتباره من الاصول المتداولة التي تؤثر على رأس المال العامل لان هذه التأمينات لن يمكن تحويلها الى نقدية طالما ان المنشأة مستمرة في فباشره اعمالها .

فلنكن يتحقق المراجع من هذه التأمينات الطويلة الاجل عليه الرجوع الى الايجال وان يتحقق من استمرار الفعلة التي ادت الى دفعه اعلا ويحسن ان يطلب مصادقة من الجهة التي لديها التأمين اذا كانت قيمة التأمين كبيرة ليطمئن على ان التأمين لا زال لديها ولم يسترد احد في تاريخ الميزانية العمومية .

وهناك تأمينات لدى الغير قصيرة الاجل مثل التأمينات التي تصدر فحسب سبيل الدخول في مناقصات او عطاءات وهذا النوع من التأمينات يستقر في حالة: ان يفي المصطلح فتسترد المنشأة التأمين .

ب - قبول العطاء ويحجز التأمين الى ان يتم انجاز العطاء سواء بالتوريد او التسليم طبقا لمواصفات العطاء او المناقصة .

وعلى هذا فان التأمين سيسترد في فترة قصيرة نسبيا ويصبح من ضمن الاصول المتداولة . وللتحقق من هذه التأمينات يطلب المراجع ارسـال مصادقات اليه رأسا برصيد التأمينات التي لديهم ليتأكد من وجود التأمين وملكية المنشأة له وبالتالي من قيمة التأمين .

تاسعاً: البنك

يقصد بالبنك في هذا المجال حسابات مدينة اي ايداعات للمنشأة لدى بنك واحد او عدة بنوك وهذه الحسابات قد تتخذ صورة حساب جارى او حساب ايداع لاجل او حساب ايداع باخطار .

ولمراجعة البنك (حساب جارى) يطالبة المراجع مفردات كشف الحساب مع المفردات الظاهرة بدفتر النقدية خانة البنك وقد يختلف رصيد الحساب عن رصيد دفتر النقدية بسبب اثبات عمليات في دفاتر احد الطرفين وعدم اثباتها بعد في دفاتر الطرف الآخر في تاريخ ارسال كشف الحساب ، كشيكات ارسلت للبنك لتحصيلها وام يحملها البنك بعد حتى تاريخ ارساله لكشف الحساب او شيكات حررتها المنشأة لموردين ولم يتقدموا بعد في طلب صرف قيمة الشيكات او لتقييد البنك مصاريف وعمولة وفائدة على المنشأة وعدم اخطار المنشأة بأشعارات خصم لهذه المصاريف مما ترتب عليه عدم تقييدها لهذه المصاريف بعد عند استلامها لكشف الحساب . وعلى هذا تعمل مذكرة تسوية بنك سواء تقوم المنشأة بعطائها او المراجع نفسه ثم عليه تتبع هذه الشيكات المرسلة للتحصيل والشيكات المحررة للغير في كشف الحساب التالي للتأكد من اضافة الاولى وخصم الثانية .

وزيادة في الاطمئنان فان المنشأة تطلب من البنك (او البنوك) - بنما -
على طلب المراجع - ان يرسل شهادة الى المراجع مباشرة برصيد المنشأة
لديه في تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة . وتظهر في هذه الشهادة أرصدة
جميع الحسابات التي للعميل في البنك سواء حساب جارى او حساب ايداع
او حساب كمبيالات للتحويل او حساب اعتمادات .

ولا يجوز اظهار الحسابات المختلفة في البنك كفردة واحدة في الميزانية
العمومية فطبيعة الحساب الجارى تختلف عن طبيعة حساب الايداع . وانما
من الممكن اظهار الحسابات الجارية الموجودة طرف بنوك متعددة في مفردة
واحدة تحت عنوان " حسابات جارية بالبنوك " .

كما لا يجب اظهار الحسابات الجارية المدينة مطروحا منها الحسابات الجارية
الدائنة لدى البنوك اى عمل مقاصة بين الرصدين ، لان طبيعة الحسابات
الجارية الدائنة . تختلف عند فتحها ومن ناحية الفائدة عن الحسابات الجارية
المدينة . فالحسابات الجارية الدائنة تظهر مفردة في جانب الخصوم من الميزانية
وغالبا ما يكون هناك ضمانات مقدمة عنها للبنك .

عاشرا: الخزينة النقدية

للتحقق من النقدية بالخزينة تجرد النقدية جردا فعليا في نهاية السنة المالية
او في اى وقت في اثناء السنة لتحقيق الجرد المفاجى ، ان جرد نهاية
السنة قد يكون متوقعا من موظفى المنشأة . او يجرد المراجع النقدية بالخزينة
في اى وقت خلال المدة المالية التالية على ان تعمل تسوية لتوصيل الجرد الفعلى
الى الرصيد الذى كان يجب ان يكون عليه في نهاية السنة المالية . وفي هذه
الحالة الاخيرة يجب على المراجع ان يختبر العمليات النقدية التى تمت بين تاريخ
نهاية السنة المالية وتاريخ الجرد الفعلى بمراجعة المستندات .

وعند جرد الصندوق، يقوم المراجع بعمل محضر جرد النقدية يظهر فيه
الانواع المختلفة من النقدية والشيكات التي وجدت في الخزينة كما يذكر
في المحضران الجرد وجد مطابقا لرصيد دفتر النقدية اذا كان الامر كذلك
وان النقدية وما في حكمها قد سلمت ثانية الى الصراف على ان ينوقع الصراف
ورئيس الحسابات على المحضر وتترك صورة منه مع الصراف .

واذا وجد عجزا وزيادة في جرد النقدية فتذكر هذه الحجة في المحضر
ويترك الامر للادارة للتصرف ، على ان تخطر الادارة في حالة العجز اذا قد
يكون نتيجة اختلاس وليس مجرد اهمال .

والمراجع قبل جرد النقدية يجب ان يراجع العمليات النقدية لا يمام
الاخيرة السابقة لنهاية السنة المالية وان يطلع على المستندات المؤيدة
ويؤشر عليها ، كذلك يؤخذ ارقام ومبالغ آخر ايعال توريد نقدية وآخر اذن صرف
نقدية وآخر شيك في دفاتر الشيكات .

وفي جرد المراجع للنقدية بالخزينة لا يجب ان يجرد النقدية فقط بل جميع
العهد الموجودة طرف الموظف ويتضمن هذا البند ما يلي
١- الاجور التي لم يتسلمها اصحابها ويطلع المراجع على كشوف الاجور والمرتبات
للتأكد من انها هي كل الباقي بدون الصرف .

٢- الشيكات المعدة للارسال للبنك والتي قيدت بدفتر النقدية رهن الايداع .
٣- الايصالات عن القروض القصيرة للموظفين وهذه الايصالات يجب تسويتها .
٤- مبالغ مدفوعة لوكلاء متجولين تحت التسوية حتى يقدموا حساباتهم عن
مصاريفهم .

٥- يجب ان يتأكد المراجع من ان النقدية الموجودة لدى الصراف لا تزيد
من الضمان او المبلغ المؤمن به عليه ، وفي حالة المخالفة تخطر الادارة بذلك .

ويجب على المراجع ان يثبت جميع هذه الحالات في محضر جرد التدقيق
ويجب ان يراعى الآتى :

١- الايصالات عن القروض الصغيرة لا يمكن اعتبارها نقدية حاضرة بل يجب اثباتها
كقروض في الدفاتر .

٢- المبالغ المدفوعة تحت التسوية للوكلاء المتجولين يجب التفرقة بين ما صرف
فعلا حتى تاريخ نهاية السنة المالية واعتبارها مصروفا يحمل لحساب مصروفات
الوكلاء ، اما الجانب الاخر الذى لم يصرف بعد فيجوز اعتباره نقدية .

٣- الاجور والمرتبات التى لم تدفع بعد حتى تاريخ السنة المالية يجب التأكد من
انها ادرجت ضمن حساب الاجور والمرتبات على اعتبار انها تخص السنة المالية
تحت الفحص اما ما يخص المدة التالية فيعتبر اجورا مقدمة .

المصروفات المقدمة

تمثل هذه المصروفات تلك التى دفعت فى خلال المدة واما انحصارها بمدة
تالية : ولتحديد نتيجة المنشأة الصحيحة يجب ان تحمل الحسابات الختامية
بالمصروفات الخاصة بالمدة لا اكثر ولا اقل . وهذه المصروفات ما هى الا مبالغ
خرجت من النقدية فى اثناء السنة ولم تنتفع المدة بمقدار الخدمة التى تقابل المبلغ
الذى دفع . ويعتبر المصروفات المدفوعة مقدما من اصول المتداولة نظريا الا انها
تستبعد عند ايجاد رأس المال العامل ان هذه المصاريف ان دفعت لسن
تسترد نقدا وانما تسترد نتيجة الانقاع بالخدمة التى دفعت فى مقابلها . وفى
سبيل التحقق من المصروفات المقدمة يقوم المراجع بالآتى :

١- ان يتحقق من ان المصروف مدفوع فعلا وذلك بالرجوع الى المستندات المؤيدة
للمعوية سواء كانت هذه المستندات عقود او بوليصة تأمين او ايصالات او فواتير
وما شاكلها .

٢- ان يقوم بمراجعة المعوية الحسابية التى بنى عليها جعل المصروف مقدما مثلا
يقسم المصروف حسب المدة مثل اقساط بوليصة التأمين ، او يناقش المختصين فى
المنشأة من الاناس لجعل المصروف مقدما .

٢- أن يعد كشفاً بالمصروفات المقدمة يرفقه مع أوراق المراجعة .

التأمين ضد الاخطار

من اهم المصروفات المقدمة ما يدفع في سبيل بوالص التأمين ضد الاخطار لا من حيث القيمة وانما من حيث ارتباط بوالص التأمين بممتلكات المنشأة . وعدم التأمين ضد الاخطار المعرض لها الاصول من حيث ملكيتها واستعمالها له اثر مباشر على المركز المالي للمنشأة وبالتالي يجب ان يعطيه المراجع اهمية عند تحققه . ويتوقف مدى امتداد المراجع لمراجعة بوالص التأمين على مدى الدقة في السجلات المحفوظ بها لتسجيل البوالص ومواعيد انتهائها واستحقاق التسط ، فاذا كانت المنشأة تستغل بسجل لبوالص التأمين وان هذا السجل منظم ويقوم بالتسجيل فيه موظف متمرن على هذا النوع من العمل فان عمل المراجع في سبيل تحقيقه من البوالص يكون في صورة اختبارات . اما اذا كانت المنشأة لا تحتفظ بسجل او ان السجل غير منظم فان مهمة المراجع تكون كاملة من حيث انه يعد كشفاً ببوالص التأمين وقيمة البوليمية واقساطها ومواعيد استحقاق التسط وكان هذا الكشف هو سجل البوالص . وفي هذه الحالة عليه ان يحدد مقدار ما تتحمله الفترة من قيمة اقساط البوالص ومقدار المقدم من هذه الاقساط .

وبجانب تحقيقه من كفاية ودقة الاقساط المقدمة ومصروفات التأمين فعليه ان يتحقق من سلامة تغطية التأمين . والمراجع لا يتوقع ان يكون خبيراً في هذه الناحية وانما لديه الخبرة الكافية للاخطار العادية المؤمن ضدها وانواع التأمينات الموجودة ولحماية المنشأة تحت الفحم ضد هذه الاخطار . فمثلاً اذا كان موظف بالمنشأة يحفظ النقدية وماشاكلها فيجب في معظم الحالات ان يكون هناك تأميناً ضد خيانة الامانة في حدود المبالغ المحتفظ بها لدى هذا الموظف . وعند نظر المراجع في كفاية التغطية ، فلا يجب ان ينظر في طبيعة وعدد الاخطار التي يؤمن ضدها فقط وانما ايضا القيمة المؤمن بها . فمثلاً الحريق يمثل خطراً على المباني وعلى هذا يجب التأمين على المباني ضد الحريق ، وعلى المراجع ان يطمئن بنفسه من ان قيمة

البوليمة كفية في ظل الظروف السائدة ويتطلب هذا منه ان يلاحظ القيمة للفعالية للمباني وليس القيمة الدفترية فقط . وفي العادة ينظر المراجع الى القيمة الدفترية اولا ثم العوامل الاخرى مثل ارتفاع مستوى الاسعار عند تقديره للتغطية اللازمة . ومهمة المراجع ليست تحديد قيمة التغطية ان هذه من مهمة الادارة بتشاورها مع شركة التأمين وانما تكون مسؤولية المراجع ان يتحقق من كفاية التغطية واذا ظهر له ان التغطية غير كافية فعليه ان يقدم نصيحة في هذا الشأن الى ادارة المنشأة ، وفي العادة يقدم هذه التوصية كتابة على ان يحفظ بنسخة من تقريره في ملف المراجعة حتى يبعد مسؤوليته في هذا المدد .

الإيرادات المستحقة

وهي الإيرادات والارباح الخاصة بالسنة المالية تحت الفحص والتي لم تستلم بعد حتى تاريخ انتهاء السنة المالية . وتظهر هذه من ضمن الاصول المتداولة وتعتبر إيرادات ستتحقق نقدا . والمبدأ المحاسبي في هذا الشأن هو اخذ الإيرادات التي ستتحقق فعلا في الحساب اما الإيرادات المشكوك في تحصيلها فينبغي عدم اضافتها للارباح ، واذا أريد اظهارها عن طريق الحسابات النظامية ، او في حالة اضافتها للارباح يختم مبلغ مساو من الارباح في صورة مخصص . وخطر احتساب إيرادات واوارباح غير محققة لا يقتصر على اظهار نتيجة غير صحيحة لعمال المنشأة بل قد يؤدي الى توزيع ارباح لم تتحقق (صورية) ، ويعتبر هذا بمثابة رد من رأس المال .

مثلا اذا كانت تملك المنشأة اسهما عادية في شركة مساهمة ، وان حسابات الشركة الاخيرة لم تستعد لها بعد الجمعية العمومية ولم يشتر توزيع الارباح بعد فلا تستطيع المنشأة تقدير قيمة الكوبون . واد خالده من ضمن الإيرادات المستحقة لان الكوبون لم يشتر صرته بعد الجمعية العمومية والتي لها الحق في تقرير توزيع

الكوبون الذى اقترحه مجلس الادارة او تغييره بالزيادة او النقص او تقرير عدم صرف كوبون على الاطلاق . ومن جهة اخرى اذا اقرت الجمعية العمومية توزيع الكوبون ويحدد قيمته وانما فى خلال الفترة بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة وقبل اتمام اعداد الحسابات فمن الممكن اخذ قيمة الكوبون الذى عقرر توزيعه ضمن الايرادات المستحقة . ويتحقق المراجع من هذا الوضع الاخير باطلاعه على قرار الجمعية العمومية وان استلم الكوبون فيطلع على مستندات تحصيل المبلغ .

ويتبع المراجع الآتى للتحقق من الايرادات المستحقة :

- ١- يراجع المبالغ الواردة في كشوف الايرادات المستحقة المقدمة له مع المستندات المؤيدة لها ويطابق اجمالى هذه الكشوف مع رصيد الحساب الاجمالى للايرادات المستحقة فى دفتر الاستاذ العام .
 - ٢- ان يتتبع ما حصل من هذه الايرادات المستحقة فى المدة الجديدة وان يؤشر بما يفيد التحصيل فى خلال المدة التالية فى الكشوف الخاصة بالايـرادات المستحقة والتي سبق ان قدمت له .
 - ٣- ان يراجع العمليات الحسابية التى على اساسها احتسب الايراد المستحق .
 - ٤- ان يتأكد من ان المنشأة تسير على نفس النظام من سنة الى اخرى فيما يختص باحتساب الايرادات المستحقة حتى لا يؤثر التغيير فى الطريقة على الارباح من فترة الى اخرى .
- ارصد مدينة اخرى

هذه الارصدة تمثل مبالغ رأسمالية دفعتها المنشأة او مبالغ ايرادية مؤجلة لا يقابلها اصول حقيقية ملموسة وانما لها طبيعة من حيث كونها خسائر رأسمالية لا يجب ان تحمل لمدة مالية بفرد ها ، او مصروفات ايرادية ستستفيد منها مددا مالية متعاقبة .

١- مصرفات التأسيس .

٢- مصرفات ايرادية مؤجلة مثل الحملات الاعلانية .

٣- الخسائر المرحلة .

١- مصرفات التأسيس

للتحقق من مصرفات التأسيس يقوم المراجع بالآتى :

- ١- ان يطلع على قرار مجلس الادارة والجمعية التأسيسية الخاص بتلك المصرفات .
- ٢- ان يطلع على المستندات المؤيدة لصرف هذه المصرفات من عقود وفواتير وايصالات ولا بد ان تكون هذه المصرفات قد قابلت المراجع اثنا مراجعته لدفتر النقدية ومن المستحسن ان يعد كشفا بهذه المصرفات يضمه الى اوراق المراجعة .
- ٣- هذه مصرفات من المستحسن استهلاكها على فترات قصيرة اذا اتاح الربح ذلك على ان تظهر الاستهلاكات فى حساب الارباح والخسائر بصورة مستقلة ، مع بيان الاستهلاك مطروحا من قيمة مصرفات التأسيس فى الميزانية العمومية .

٢- مصرفات ايرادية مؤجلة

وهى مصرفات انفقت فى خلال سنة مالية او اكثر ، لها صبغة ايرادية
اى انها واجبة الترحيل الى الحسابات الختامية ، الا ان فائدة صرف المصرف
لا تقتصر على سنة مالية واحدة بل تمتد الى سنوات مقبلة وعلى هذا فانها تجميع
فى حساب واحد على ان يرجل جانبيا منها للسنة المالية والباقي يحمل للسنوات
المالية المقبلة لاستهلاكها من الارواح . وهذه المصرفات غير عادية او قيمتها
كبيرة بدرجة يصعب معها تحميلها لحساب الارباح والخسائر للمدة التى
انفقت فيها .

ولما كان ترحيل جزء من هذه المصرفات الى سنوات مقبلة يؤثر على ارباح
السنة التى تم فيها اتفاق هذه المبالغ وارباح السنوات المقبلة ، لذلك يجب على

المراجع ان يتأكد من طبيعة تلك المصروفات وان الظروف المحيطة بالمنشأة
تتجه لترحيل جزء منها الى السنوات المقبلة . والامثلة الآتية لبعض
المصروفات الايرادية المؤجلة .

١ - مصروفات الدعاية والاعلان

في العادة تعتبر هذه المصروفات خاصة بالمدة التي صرفت في خلالها،
الا ان هناك حيلة اعلانية تقتضيها ظروف المنشأة مثل انتاج سلعة جديدة
او تقديم خدمة جديدة او اعلان عن قرع جديد ، وهذه المصروفات قد تكون
ضخمة يتعذر تحميلها لحساب الارباح والخسائر لمدة واحدة وان فائدتها
تعود على مدد مالية مقبلة وعلى هذا يعتبر مثل هذا المصروف مصروفا ايراديا
مؤجلا يستهلك على عدد من السنوات . ولكي يبدي المراجع رأيا صحيحا بخصوص
طريقة معالجة مصروفات الدعاية والاعلان ، عليه ان يكون ملما بجميع ظروف
المنشأة وتعرف ظروف صرف للمصروف واغراضه واهدافه ونتائجه .

ب - مصروفات تأسيس

تقوم المنشأة في خلال فترة تأسيسها بصرف مصروفات متعددة مثل ايجار
ومرتبات ومطبوعات وغير ذلك من المصروفات التي لا يقابلها دخل مماثل في هذه
الفترة . واذا طالت فترة التأسيس او نشأت خسارة في خلال الفترة الاولى
من الانتاج ، فمن الممكن اعتبار هذه المصروفات كمصروفات ايرادية مؤجلة .

وتعتبر المصروفات التي تصرف على تأسيس المنشأة وخصوصا اذا كانت
شركة مساهمة مصروفا تأسيسيا مثل مصروفات تحضير عقد الشركة الابتدائي
وقانونها النظامي . الخ . مصروفا رأسماليا يستهلك على عدد من السنوات

قصير .

فئات الكشف والتقيب

تصرف بعض المنشآت ذات الفرض الخاص مثل التقيب عن البترول او المناجم مصروفات بحث وتقيب في سبيل اكتشاف الثروات الطبيعية . مثل اجور ومرتبات ومصروفات مختلفة وقد يمتد صرف هذه المصروفات مدة طويلة بدون دخل يستنفذ هذه المصروفات الى ان يتاح لها اكتشاف الآبار او المناجم . وتعتبر هذه المصروفات ايرادية مؤجلة تستهلك على عسدد من السنوات .

وهناك مصروفات اخرى تعتبر رأسمالية مثل المبالغ المدفوعة عن الحصول عن الامتياز واتعاب الفنيين القائمين بالبحث والتقيب واجراء التجارب واستهلاك الادوات والآلات المستعملة . وتجمع هذه المصروفات وتظهر كمصروفات بحث وتقيب تحمل لحساب الارباح والخسائر خلال بضع سنوات ثم بدء الحصول على دخل مناسب

وليتحقق المراجع من هذا البند يتبع الآتى :

- ١- يراجع المفردات المكونة للمصروف المؤجل على المستندات المؤيدة للصرف .
- ٢- يتأكد من ان تأجيل الاستهلاك لهذه المصروفات لمدد مقبلة مبنيا على مبدأ سليم وليس القصد منه التلاعب بالارباح بين سنة واخرى .
- ٣- ان تكون المصروفات المرحلة للمدد المقبلة معتمدة من الادارة .
- ٤- يظهر استهلاك هذه المصروفات كمفردة مستقلة في حساب الارباح والخسائر ، وان يظهر الاستهلاك مطروحا من اصل المبلغ في الميزانية العمومية .

الخسائر المرحلة

وتمثل هذه المفردة الخسائر المبينة في السنة او السنوات السابقة والتي لم تستنفذ بعد من الربح وللتحقق من هذه المفردة يتبع الآتى :

- ١- اذا كان المراجع لمسبق له مراجعة الحسابات الختامية للمنشأة والتي حوت هذه الخسائر فيجب ان يتحرى مصدرها ويتأكد من صحة الرصيد المرحل على ان يتأكد من ان هذه الخسائر نشأت من المصروفات العادية والاستهلاكات والمخصصات وان الايراد لم يكف لتغطية هذه المصروفات.
- ٢- من الناحية الضريبية يتأكد من مركز هذه الخسارة من الناحية الضريبية ان هذه الارباح غير قابلة للخصم من ضريبة الارباح التجارية والصناعية لمدة تزيد عن ثلاث سنوات.

الفصل الثالث

التحقق من الالتزامات

يقابلنا في الجانب الآخر من الميزانية العمومية في الصورة التقليدية (على شكل حساب) الالتزامات التي على المنشأة للغير سواء كانت هذه الالتزامات لأصحاب المنشأة أو لحطة السندات أو للغير سواء مقرضين أو موردين أو مستفيدين في أوراق تجارية ، وأيضا خسائر متوقعة ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقة كبيرة في تاريخ الميزانية العمومية .

وعلى هذا فان الخصوم تنقسم الى :

- أ - خصوم داخلية وهي الالتزامات التي على المنشأة لأصحابها .
 - ب - خصوم خارجية وهي الالتزامات التي على المنشأة لطرف ثالث من خارجها .
- من وجهة نظر طول مدة الالتزام تنقسم الى :
- ١ - خصوم طويلة الاجل. وهي الالتزامات التي على المنشأة للغير ومدة الالتزام تطول عن سنة مالية .
 - ٢ - خصوم قصيرة الاجل تمثل التزامات على المنشأة للغير لفترة اقل من سنة ونفسى تحققنا للخصوم سنقسم الخصوم الى مجموعات كالآتي :

١ - رأس المال

٢ - الخصوم طويلة الاجل .

٣ - الاحتياطيات

٤ - المخصصات

٥ - الخصوم القصيرة الاجل .

والفرض الاساسي من تحقيق الخصوم هو التأكد من عدم عديدها بأقل من قيمتها وعلى الاخص التأكد من ان المنشأة لم تحذف بعضا من هذه الالتزامات فمثلا قد تلجأ منشأة في نهاية السنة الى عدم عقيد جانب من المخصصات الآجلة للتأخير في مراكز رأس المال العاطل .

مثال : لو اشترت المنشأة في نهاية العام بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية واستلمت فواتير ولم تقيد هذه الفواتير الا في بداية السنة التالية ، فان عدم التقييد يترتب عليه ان رصيد المورد ين لا يظهر على حقيقته في الميزانية العمومية وبالتالي يؤثر على نسبة رأس المال العامل .

فلو فرض ان الاصول المتداولة ومجموعها ١٠٠٠٠٠ جنية والخصوم المتداولة ٥٠٠٠٠ جنية أي ان نسبة رأس المال العامل ٢ : ١ وان الخصوم لا تتضمن مبلغ ١٠٠٠٠ جنية عن المشتريات الآجلة .

فاذا قيدت المشتريات فان الخصوم المتداولة يصبح مجموعها ٦٠٠٠٠ جنية .
وتصبح نسبة رأس المال العامل ٥ : ٣

فكان عدم تقيد المشتريات في نهاية العام يؤثر على نسبة رأس المال العامل ويرفع هذه النسبة كما هو واضح في المثال السابق .

رأس المال

١ - في الشركات المساهمة :

ينظم قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة رأس المال في شركات الاموال . فالقانون يشترط ان يكون رأس المال عند تأسيس الشركة كافيا لتحقيق غرضها والا يقل ما يكون مدفوعا عند تأسيس الشركة الا اذا كان رأس مالها مكتوبا فيه بالكامل وقام كل مكتب بأداء الربيع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية التي اكتب فيها . وقد يكتب المؤسسون في كل رأس المال او في جانب منه ويطلق الباقي للاكتتاب العام . وفي حالة الاكتتاب العام تشترط المادة ٨ من قانون الشركات على ان تكون دعوة الجمهور للاكتتاب العام في الاسهم بنشرة تشتمل على البيانات الآتية :

- ١- بيان واف عن خصائص كل نوع من انواع الاسهم والحقوق المتعلقة بها ، وذلك على اختلاف فئات الاسهم .
 - ٢- المعلومات الخاصة بكل حصة غير نقدية وجميع الشروط الخاصة بتقديمتها واسم مقدمها .
 - ٣- جميع عقود المعاوضة التي وردت على العقارات المقدمة للشركة خلال السنوات الخمس السابقة على تقديمها والشروط التي تمت على اساسها هذه العقود وما كانت تغلف تلك العقارات من ربح في هذه المدة .
 - ٤- جميع حقوق الرهن والامتيازات المترتبة على الحصص غير النقدية .
 - ٥- الشروط التي يعلق عليها استيفاء الحصص المعينة نقدا عند التمييز في ذلك .
 - ٦- سبب المزاياء الخاصة التي عثر للمؤسسين وبيان فحواها .
 - ٧- بيان تقريري على الاقل لمقدار المصروفات والنفقات والاجور والتكاليف التي تؤديها الشركة او التي تلزم بأدائها بسبب تأسيسها ايا كان موضوع هذه المصروفات او النفقات او الاجور او التكاليف .
 - ٨- تاريخ العقد الابتدائي .
 - ٩- اسماؤ المؤسسين وحرفهم ومجال اقامتهم .
 - ١٠- الغرف من الشركة ومقدار رأس المال وعدد الاسهم .
 - ١١- بيان مفصل بالاسباب التي تدعو الى زيادة رأس المال . ان كانت الدعوة الى الاكتتاب خاصة بالزيادة .
 - ١٢- تقرير المراهين عن السنتين الاخيرتين السابقتين على زيادة رأس المال ان كانت الدعوة الى الاكتتاب خاصة بالزيادة .
- ويوقع مؤسس الشركة نشرة الاكتتاب في اسهم رأس المال عند التأسيس ويوقع
عضو مجلس الادارة المنتدب واحد ايضا هذا المجلس نشرة الاكتتاب في اسهم
زيادة رأس المال .

أ - اعلان اسبقية للمكتتبين الاول وعدم قبول الاكتاب للمكتتبين المتأخرين ، اى
باسبقية المتقدمين للاكتاب .

ب - التخصيص على اساس نسبة المكتتب به الى المصدر مع اقبال كسور الاسهم فمثلا
اذا كانت الاسهم المكتتب فيها ٢٠٠٠٠ سهم والاسهم المطروحة للاكتاب ٢٠٠٠٠
سهم فيخص لكل مكتتب فى ٢ اسهم سهمين وهكذا .

ج - قبول الاكتاب فى عدد الاسهم الكبيرة واقبال الاكتاب فى عدد الاسهم
المغيرة .

د - قبول الاكتاب فى عدد الاسهم القليلة بالكامل وتخصيص عدد اقل من الاسهم
للاكتابات الكبيرة .

ويجب ان يكون التخصيص معتدا من مجلس الادارة او الجمعية العمومية وان
تظهر بيانات كافية بشأنه فى دفتر محاضر الجلسات .

وترد الاموال للمكتتبين الذين لم تخصص لهم اية اسهم وتعطى تعليقات للبنك
يرد هذه الاموال بعد اعلان ذلكالى هؤلاء المكتتبين . واذا خصص لبعض المكتتبين
اسهم اقل من التى اكتبوا فيها فعالبا لاترد اليهم الاموال الزائدة ولكن تحجز
لمقابلة الاقساط المقبلة على ان لاتزيد المبالغ المعجوزة عن الاقساط المستحقة .
وهذا الاجراء الاخير لابد ان يشار اليه فى نشرة الاكتاب .

واذا تأخر المساهم عن تسديد القسط فى المواعيد المحددة وبالطريقة التى
يحددها مجلس الادارة فانه تسرى على المساهم المتأخر فوائد تأخير بمعدل ٦ %
سنويا لمصلحة الشركة من يوم استحقاقه .

وللتحقق من رأس مال الشركة المسدد بالتقسيط يطلع المراجع على قوائم
الاكتاب وحوز خطابات تخصيص الاسهم وقرارات مجلس الادارة بتخصيص الاسهم .
ومراجع دفتر النقدية مع كشف البنك (او البنوك) التى ملكت اموال الاكتاب

واموال الاقساط التالية للتحقق من استلام اموال الاكتتاب واموال التخصيص .
كذلك يتحقق من رد الاموال التي لم يخصص لاصحابها اية اسهم . واذا
كانت الاموال التي دفعها المساهم محتجزة بعد تغطية الاكتتاب والتخصيص
لتسديد اقساط مقبلة فيتحقق المراجع من توجيئه هذه الاموال لحساب
اقساط مقبلة ومن صحة القيود الدفترية في دفتر اليومية العامة .

ويتحقق المراجع من الشهادات والاسهم ليطمئن على ان الشهادات
مطابقة لعدد الاسهم المخصصة للمساهمين من واقع قرار التخصيص وتكلف الشركة
المراجع من التحقق من ان جميع الاسهم التي يتم ختمها بالشركة والتوقيع
عليها من مجلس الادارة مطابقة لرأس مال الشركة .

٣- تقديم حصص عينية من المؤسسين :

قد يقدم مؤسس او بعض المؤسسين اصول وخصوم سدادا لحصة رأس المال
وبعد على في مقابل ذلك اسهم تسمى اسهم عينية . ويشترط قانون الشركات
في المادة ٩ على المؤسسين او مجلس الادارة ان يطلبوا الى رئيس المحكمة
الابتدائية التي يقع في دائرتها مركز الشركة تعيين خبير او اكثر للتحقق مما
اذا كانت هذه الحصص قدرت تقديرا صحيحا . ويقوم المؤسسون او مجلس
الادارة بتوزيع تقرير الخبراء على المكتتبين او المساهمين قبل الاجتماع
الذي يعقد لمناقشته بأسبوعين على الاقل . ولا يكون تقدير تلك الحصص
نهائيا الا بعد اقراره من جماعة المكتتبين بأغليتهم العددية الحائزة لثلثي
الاسهم النقدية ، ولا يكون لمقدم هذه الحصص حق التصويت في شأن
هذا الاقرار ولو كانوا من اصحاب الاسهم النقدية . واذا اتضح ان تقدير
الحصة العينية يقل بأكثر من الخمس عن القيمة التي قدمت من اجلها ، وجب
على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا النقص . ويجوز مع ذلك

لمقدم الحصة ان يؤدي الفرق نقدا . كما يجوز ان ينسحب من الشركة .
ولا يجوز ان تشمل الحصص العينية غير اسهم تم الوفاء بقيمتها كاملة .

وعلى المراجع الاول للشركة ان يتأكد من تقديم الحصص العينية ومن
انتقال ملكيتها للشركة ومن اثبات قيمتها بالدفاتر طبقا للتقديرات في تقرير
الخبراء وعلى المراجع ان يتأكد من ان الاشتراطات التي تطلبها المادة
السابقة قد نفذت من حيث تعيين خبير او اكثر وتقديم الخبير (او الخبراء)
التقرير وعرضه على جماعة المكتتبين واطلاعه على قرارهم بالموافقة وتقرير
الحصص .

وعلى المراجع ان يتأكد من ان تقدير الحصص لا يقل عن القيمة التي
قدمت من اجلها هذه الحصص ، واذا قلت عن الخمس وجب على الشركة
تخفيض رأس المال بما يعادل هذا النقص او ان يؤدي مقدم الحصة الفرق
نقدا .

زيادة رأس المال

للشركة ان تزيد رأس مالها بقرار من الجمعية العمومية ولا يجوز زيادة
رأس مال الشركة الا بعد اداء رأس المال الاصلى بأسره ، ويجب ان يبين
قرار الجمعية العمومية مقدار الزيادة وسعر اصدار الاسهم ، ويعتبر باطلا
بحكم القانون كل نص في النظام يخول مجلس الادارة زيادة رأس المال بدون
الحصول مقدما على مثل هذا القرار . ويجب ان تتم زيادة رأس المال فعلا
خلال السنوات الخمس التالية لقرار الجمعية العمومية المرخص بها .

وقد اشترط القانون بالنسبة لزيادة رأس المال ضرورة استيفاء نفقات الاوضاع
الخامسة بجلب رأس مال التكوين من حيث نشرة الاكتتاب او الاسهم العينية .
ويجب ان يذيل المراقب نشرة زيادة رأس المال بتقرير يتضمن :

١٠ انه اطلع على نشرة الاكتاب وراجع ماضمنته من بيانات رقمية على مستنداتها
ونتيجة مراجعته .

وان يتضمن التقرير :

أ — تقرير المراقبين عن السنتين الاخيرتين السابقتين على زيادة رأس المال .
ب — نتائج كل من السنوات المالية السابقة من ربح او خسارة ونسبة الكوبون
الى رأس المال في كل منها .

ج — مقدار الاحتياطيات في كل من السنوات الخمس السابقة .

د — ملخص الموجودات — مع الفقرة بين الثابتة والمتداولة — والالتزامات في
كل من السنوات الخمس السابقة ، مالم تكن المدة السابقة اقل من خمس سنوات
فيكفي بتمام المدة .

وواجب السراجيع التأكد من صحة قرار الزيادة وما البقية الاجراءات لاحكام
القانون ، وان اسوال الزيادة قد وردت واودت بحساب الشركة في الهند .
فكان مراجعته في حالة زيادة رأس لا تختلف عن مراجعة رأس المال عند تكوين
الشركة .

وقد تقرر الجمعية العمومية في حالة زيادة رأس المال اصدار الاسهم بقيمة
اعلى من القيمة الاسمية بمقدار علاوة اصدار . وتنص المادة ٧ من قانون ٢٦
لسنة ١٩٥٤ على اضافة هذه الزيادة الى الاحتياطى القانونى للشركة وليس
كان قد بلغ الخمس من رأس المال .

وعلى المراجع ان يتحقق من قرار الجمعية العمومية بسعر اصدار الاسهم
وبأن علاوة الاصدار قد حصلت من المساهمين واضيفت للاحتياطى القانونى .

سجل التنازلات والتحويلات :

تخمس الشركة دفترا تشغيليا لرأس المال تخمس كل منفعة فيه لمساهمين

وتظهر هذه الصفحة بيانات عن المساهم وعدد اوراق الاسهم التي يملكها
واى تغيير فى ملكية هذه الاسهم . والتغير فى الملكية يجب ان تخطر به
الشركة بورقة تنازل يتنازل البائع عن ملكيته للاسهم للمشتري وترسل الورقة
الى الشركة وتثبت فى سجل المساهمين باستنفاص عدد الاسهم المتنازل
عنها من حساب البائع ~~لحساب المشتري~~ الذى قد يكون مساهما
قدىما او جديدا .

اما واجب المراجع من مراجعة التنازلات والتحويلات فيجب التفرقة
بين نوعين من التداول .

أ - تداول يقيد القانون ومن المتعين مراعاته .

ب - تداول عادى بين المساهمين

(أ) اما التداول المقيد مثل :

١- لا يجوز تداول الاسهم العينية كما لا يجوز تداول الاسهم التى يكتسب
فيها مؤسسوا الشركة قبل نشر الميزانية وحساب الارباح والخسائر عن سنتين
ماليتين متاليتين كالمثلين من تاريخ صدور القرار الجمهورى الخاص بتأسيس
الشركة او تاريخ قيدها فى السجل التجارى (مادة ١٥) .

٢- لا يجوز تداول شهادات الاكتتاب ولا الاسهم بأزيد من قيمتها الاسمية
مضافا اليها مقابل نفقات الاصدار وذلك فى الفترة السابقة على صدور قرار
تأسيس الشركة او قيدها فى السجل التجارى بالنسبة الى شهادات الاكتتاب
او فى الفترة التى على صدور مرسوم التأسيس او القيد فى السجل التجارى
الى نشر حساب الارباح والخسائر عن سنة مالية كاملة بالنسبة للاسهم
(مادة ١٦) .

وفي حالة التداول المفيد بين القانون فان مسئولية المراجع ان ينص في تقريره ما اذا كانت قد وقعت اثناء السنة مخالفات لاحكام القانون على وجه يؤثر على نشاط الشركة او مركزها المالي .

وتداول الاسهم العينية قبل مرور وقت كاف له تأثير على مركز الشركة المالي فاذا ابيع التداول فيستطيع مقدم الحصة العينية ان ينسحب من الشركة بسد تأسيسها ببيع اسهمها التي حصل عليها في مقابل تقديم الاصول والتي قد تقيم بسعر اعلى من حقيقتها بالرغم من تقرير الخبراء . كما ان تقييد تداول اسهم المؤسسين وشهادات الاكتتاب لحكمه احتمال اكتشاف المؤسسين بعد تأسيس الشركة مباشرة ان المشروع غير ناجح فيحاولون بيع الاسهم وينسحبون من الشركة وهذا من شأنه الاضرار بالمساهمين الجدد والمساهمين الآخرين .

وعلى هذا فان مراجعة التنازلات في حدود ما قيده القانون يعتبر من واجبات المراجع حتى يطمئن الى عدم مخالفة احكام القانون في هذا الشأن .

ب - التداول العادي بين المساهمين :

يدخل التداول العادي بين المساهمين من ضمن واجبات مراجع الحسابات فلا يدخل في عمل المراقب اصلا مراجعة تلك التنازلات وتنفيذها . وقد تطلب الشركة من المراجع مراجعة ماورد للشركة من تنازلات للتأكد من صحة ترحيل وتقييد هذه التنازلات ، وتعتبر هذه مهمة خاصة لها اتعاب منفصلة .

احكام عامة لمراجعة رأس مال الشركة المساهمة :

- ١- يطلع المراجع على العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة لمعرفة رأس المال وانواع الاسهم وحقوق المساهمين من ناحية الارباح ورد رأس المال .
- ٢- يطلع المراجع على قرارات مجلس الادارة والجمعية العمومية بخصوص التخصيص وزيادة رأس المال وتعديل حقوق المساهمين .

٢- يراجع المتحصل من الاكتاب فى الاسهم وبالمع على جميع المستندات المؤيدة للاكتاب وللتنصيص والسداد .

٤- يتحقق من ان المساهمين قد سددوا الاقساط فى مواعيدها وان تحتسب فوائد للاقساط المقدمة وعلى الاقساط المستحقة وان يتحقق فى ذلك من نصوص القانون النظامى للشركة .

٥- ان يراجع سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وارقام شهادات الاسهم .

٦- فى حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب ان تظهر الميزانية العمومية بوضوح القيمة المدفوعة عن الاسهم .

فى حالة زيادة او تخفيض رأس المال تراجع مع ما هو وارد بخصوصها فى القانون الاساسى للشركة وكذلك مع قرارات مجلس الادارة والجمعية العمومية التى اعتمدت الزيادة او التخفيض .

وقد اظهرنا مما تقدم دور المراجع فى مراجعته رأس المال للشركة المساهمة اما التحقق من رأس المال فليس معناه التحقق من وجوده نقدا فى الشركة ، لان رأس المال لا يبقى فى صورة نقدية وانما يتفاعل مع المعطيات المختلفة للشركة ويشته فى النهاية صافى الاصول ، فكان تحقيق رأس المال يأتى بالتحقق الاصول والخصوم فى تاريخ الميزانية العمومية .

ب- رأس المال فى شركات الاشخاص .

ينص الشركاء فى شركة الاشخاص على رأس مال كل فى عقد الشركاء كما ينص عادة طريقته بتقديم رأس المال سواء بحصص نقدية او حصص عينية او بالعمل . ونفس يفتح حساب لرأس مال الشركة يظهر فيه رأس مال كل شريك ويثبت حساب رأس المال بحيث لا يتأثر بالمسحوبات او الارباح او الخسائر التى يتأثر بها حساب جارى كل شريك .

وعند مراجعة رأس مال الشركة يطلع المراجع على عقد الشركة ويتحقق من ان كل شريك قد قدم رأس المال المضمون عليه في العقد بالصورة التي حددت للتسديد ، فاذا كان التسديد نقداً تتحقق من توريد المبلغ بالبنك عن طريق قسيمة ايداع بالبنك او توريده بالخزينة بصورة ايعال الاستلام ، وبالنسبة للمعصم المعيشية يتحقق المراجع من ان الاصول قد قدمت وان الشركة قد انفقوا على طريقة تعويمها وان الاصول العقارية قد سجل عقدها بالشهر العقاري والشريك السدي يقدم ديوناً له في ذمة الغير كحصة في رأس المال يكون ضامناً لها فلا ينقض التزامه للشركة الا اذا استوفيت هذه الديون ، ويكون الشريك فوق ذلك مسؤولاً عن تعويض الضرر اذا لم تدفع الديون عند حلول اجلها .

وقد تدفع حصة الشريك عند الانقار وقد يؤجل الدفع الى اجل وفي الحالة الاخيرة ان تعهد شريك بأن يقدم حصته في الشركة مبلغاً من النقود ولم يسدد لها في الميعاد المتفق عليه التزم بفوائد تأخير من تاريخ الاستحقاق وذلك بغير حاجة الى مطالبة قضائية ودون اخلاق بما يستحق من تعويض تكليفي عند الاقتضا .

على المراجع ان يتحقق من دفع رأس المال في تاريخ الانقار وفي حالة التأخير تطبق المادة ٥١٢ مدني . اما في حالة زيادة رأس المال فقد ينص الاغراق على :

- ١- تحويل حساب الشريك الدائن الى حساب رأس ماله .
- ٢- تسديد الزيادة في رأس المال نقداً او عيناً .
- ٣- تحويل حساب قرض الشريك الى حساب رأس ماله .

ويتحقق المراجع من اغراق الشركة عن طريق عقد الشركة المعدل ويجب ان يتأكد المراجع بأن الشركة اتبعت الاجراءات القانونية فيما يتعلق بتغيير قسم الشركة ومن اهم هذه الاجراءات النشر بايداع ملخص التغيير في العقد بقلم

الكتاب في المحاكم الابتدائية وان يدرج ملخص لمعقد الشركة في احدى الصحف
التي تطبع في مركز الشركة ثم يتأكد المراجع بأن شروط الزيادة قد طبقت وانسه
في حالة الزيادة النقدية او العينية قد سددت في مواعيدها .

ج - رأس المال في المشروع الفردي :

رأس المال في المنشآت لا يكون ثابتاً في العادة بل يتغير بالربح او الخسارة
او المسحوبات ويتتبع المراجع رأس المال عن طريق صافي الاصول التي تبدأ
بها المشروع وما طرأ عليه من تغيرات نتيجة الارباح والخسارة والمسحوبات .

ثانياً : الخصوم طويلة الأجل

وهي تشمل الديون طويلة الاجل وتنشأ اما باصدار سندات يكتب فيها الجمهور
بشروط خاصة ، واما بعقد قرض مع احد البنوك او اى من المؤسسات الائتمانية
وغالبا ما تكون هذه القروض مضمونة برهن الاصل سواء اصل معين او مجموعة
الاصول .

أ - المستندات :

السند صك يثبت مديونية الشركة عن قرض او جز من القرض ، ويعطى السند
حامله حق الحصول على فائدة قفى تواريخ معينة وكذلك على القيمة الاصلية للدين
وتقدم الشركة ضمانا على اصولها او بعضها من اصولها لسداد قيمة السند والفوائد
على هذا يكون لحطة المستندات حق امتياز او رهن يمكن تنفيذه في حالة تأخر الشركة
عن السداد .

وتصدر السندات بقيمة اسمية او بخصم اصدار او بعلاوة اصدار .

وقانون الشركات يجيز للشركة المصلحة حق اصدار سندات بشروط معينة .

١ - لا يجوز اصدار السندات الا بقرار من الجمعية العمومية وبعد اداء رأس المال

بأكمله ، ولا بد ان يتضمن نلام الشركة التحق لها باصدار سندات .

٢- لا يجوز اصدار سندات قابلة للتداول بقيمة تزيد على رأس المال المدفوع

والموجود حسب آخر ميزانية وافقت عليها الجمعية العمومية .

والسندات المصدرة اما ان يكتب فيها عدد محدّد معرّف من المكتتبين

بدون اكتاب عام واما ان تطرح السندات للاكتاب العام ، وفي الحالة

الاخيرة نصت المادة ١٨ من قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على انه اذا طُلب

جانب من السندات التي تشدّها الشركة للاكتاب العام فيجب ان يتم ذلك

عن طريق البنوك المرخص لها في تلقى الاكتاب . وتكون دعوة الجمهور للاكتاب

العام في السندات بنشرة تشمل على البيانات الآتية :

١- تاريخ قرار الجمعية العمومية التي قررت اصدار السندات ومواد القانون

النظامي التي استندت اليها ، وسبب اصدارها .

٢- مقدار رأس مال الشركة وتقرير انه سدد بالكامل وبيان ما قد يكون لبعض

انواع الاسهم من حق الامتياز .

٣- مقدار القرض وعدد السندات والقيمة الاسمية لكل سند ، وسعر الفائدة

والمزايا الاخرى المقررة للسندات ، والنص على خصم الضريبة النوعية من

مقدارها .

٤- بيان ما اذا كان الاصدار بعلاوة او بخصم ومقدار ذلك .

٥- بيان ما اذا كان سداد قيمة السند على اساس القيمة الاسمية او بعلاوة او

خصم .

٦- مدة القرض .

٧- طريقة سداد القرض ، وما اذا كان في نهاية المدة او في خلالها باستهلاكها

سنويا ، وفي هذه الحالة يفصل الاجراء الذي ستتبعه الشركة في الاستهلاك

وشروطه وكيفيته ومدته .

٨- ضمان القرض . وبيان ما اذا كان قاصرا على الموجودات الثابتة او المتداولة

او فيها منها ، ويذكر القيمة الدفترية لهذه الموجودات يوم الاصدار او تاريخ

آخر ميزانية معتدة اذا ظلت الموجودات على حالها ، وان كان لا سند
حق امتياز سابق على هذه الموجودات او بعضها فيجب ان يذكر ذلك صراحة
مع بيان مقدار الدين الممتاز .

١- ملخص من المركز المالي للشركة ومقدار رأس المال العامل .

١٠- اسباب اصدار القرض ومدى توقع افادة الشركة من قيمته .

ويجب ان تذيّل النشرة بتقرير من مراقب الحسابات بانه اطلع على نشرة
الاكتتاب وراجع ما تضمنته من بيانات رقمية على مستنداتها ونتيجة مراجعته .

ولمراجعة السندات في الميزانية يجب مراعاة الامور الآتية :

١- الاطلاع على القانون النظامي للشركة لمعرفة الاحكام الخاصة باصدار
السندات واستهلاكها ، وعلى محاضر مجلس الادارة والجمعية العمومية للتأكد
من صحة الاجراءات .

٢- قد تصدر السندات بقيمتها الاسمية او بعلاوة اصدار او بخم اصدار كما قد
ينص على ان السداد بعلاوة رد او بخم رد . وتعتبر علاوة الاصدار ايسر
رأسمالي تستخدم في استهلاك مصروفات اصدار السندات ويدخل الباقي الى حساب
احتياطي عام او احتياطي قانوني . اما خصم الاصدار فيبقى استهلاكاً سواء
على مدة قصيرة او بمقدار انتفاع السنة المالية بالقرض .

٣- تراجع العمليات الخاصة بالاكتتاب في السندات وسداد الاقساط والفوائد
وكذلك عمليات استهلاك السندات ومعالجة خصم وعلاوة الاصدار مع القيود الواردة
في الدفاتر والمستندات المؤيدة لها والاعتماد الخاص بها من مجلس الادارة
والجمعية العمومية .

٤- ان تراعى شروط اصدار السندات من حيث الفائدة ومواعيد سدادها واي نص
خاص بتكوين احتياطي لرد السندات ، وان تجرّب الفائدة المستحقة في حساب
السنة المالية ، وان تجرّب انشطتها احتياطياً في السنة المالية .

٥- يجوز ان تستفيد الشركة من سعر سنداتها المرغمة وتستثمر جانبها من اموالها في سنداتها .

وعلى المراجع ان يتأكد من عملية شراء السندات ، ومن اضافة الفائدة الى حساب ايراد فائدة السندات .

استهلاك السندات

يتم استهلاك السندات بناء على الشروط الواردة في عقد انشاء السندات وقد يكون الاستهلاك في تاريخ محدد وبمقدار محدد معين او يترك للشركة القيسام بالاستهلاك في الوقت المناسب . وقد ينص عند انشاء السندات على تخصيص جانب من ارباحها لتكوين احتياطي رد السندات وقد يستثمر هذا الاحتياطي في اوراق مالية على ان يتوفر لدى الشركة في التاريخ المقرر للاستهلاك اوراقا مالية تكفي لسداد قيمة السندات .

ولمراجعة استهلاك السندات يراعى المراجع الآتي :

- ١- الاطلاع على الشروط الخاصة بالسداد .
- ٢- الاطلاع على القرارات الخاصة بالاستهلاك سواء كانت من الجمعية العمومية غير العادية او العادية او مجلس الادارة .
- ٣- التأكد من ان السداد قد تم على اساس صحيح ومراجعة المستندات والقيسود الخاصة بعمليات الاستهلاك .
- ٤- التأكد من الغاء السندات التي سددت قيمتها .
- ٥- التأكد من ائلاف او اخراق السندات ويحضر محضر بذلك يوقع عليه اعضاء اللجنة المكونة لهذا الغرض وينبغي ان يحضر المراجع الاطلاع او العرق زيادة في التأكد من صحتها .

ب - القروض

قد تقتض الشركة قرضا لمدة طويلة من بنك متخصص (مثل البنك الصناعي)
برهن احد اصولها الثابتة او المتداولة ، ويعقد قرض بين الشركة وبين الجهة
المقرضة يبين في هذا العقد مقدار القرض والفائدة وطريقة سداد القرض
والمؤددات . وهل يسدد القرض دفعة واحدة او على دفعات ، وكذلك الضمان
المقدم من الشركة لضمان القرض . وفي حالة الشركة المساهمة يجب ان ينص في
قانون الشركة النظامي على امكان الشركة بالاقتراض لمدة طويلة الاجل .

ولمراجعة القرض يتبع الآتي :

- ١- يطلع على قرار مجلس الادارة بالموافقة على عقد القرض في الحدود المقررة
في نظام الشركة .
- ٢- الاطلاع على عقد القرض والتأكد من الشروط الواردة فيه وقيام الشركة بتنفيذ
التزاماتها المنصوص عليها في العقد .
- ٣- يطلب من الجهة المقرضة شهادة لبيان رصيد القرض في تاريخ الميزانية
العامة .
- ٤- ان يظهر في الميزانية العمومية بيانات عن القرض وسعر فائدته وتاريخ سداد
وضمانه .

ثالثا: الموردون

- للتحقق من رصيد الموردين في تاريخ نهاية السنة المالية ، تقدم المشاة
للمراجع عادة كشفا غصليا بالارصدة الدائنة للموردين في تاريخ نهاية السنة
المالية ، ويتبع المراجع الآتي للتحقق من ارصدة الدائنين .
- ١- تراجع كشوف الموردين مع ارصدة الحسابات الشخصية التي تظهرها دفاتر
اسطحة الموردين وعطابق الارصدة الواردة في الكشوف مع ارصدة حسابات الموردين .

- ٢- يتحقق المراجع عن طريق الحساب الاجمالي للموردين من رميـد الدائنين ومطابقته لمجموع ارصدة الدائنين كما يظهرها كشف الدائنين .
- ٣- قد يرسل الموردون كشوفات حساب دورية ويقارن المراجع ارصدة الموردین المبينة بالكشوف مع الارصدة الواردة في كشوف الحساب ، وفي حالة وجود اختلاف يجب ان يتحرى اسبابه والاشارة باجراء التعديـل اللازم في دفاتر المنشأة لو استند في الامر كذلك .
- ٤- يستحسن ان تقوم المنشأة تحت اشراف المراجع بارسال مصادقات الى الموردین على ان ترسل الردود رأسا الى مكتب المراجع الذي عليه ان يقارن الردود مع كشف الموردین والتحرى عن اسباب الخلاف .
- ٥- يجب التأكد من ان الفواتير الخاصة بالمشتريات التي دخلت المخازن في اواخر السنة المالية وادرجت في قوائم الجرد قد سجلت في دفـستر يومية المشتريات ورحلت لحساب الموردین .
- ٦- ينبغي ائـراجـع حسابات الموردین في اوائل المدة المالية التالية منـ حيث تسديد ها او بقاءها بدون تسديد وذلك بالرجوع الى دفتر النقدية وعلى كشوف الحساب المرسلـة من الموردین في المدة الجديدة . وقد تكشف هذه الوسيلة عن اخطاء في الارصدة في نهاية السنة المالية ارتكبت او من غير عمد .
- ٧- قد توجد ارصدة دائنة قديمة في حسابات بعض الموردین تنشأ من :
 - أ - مبالغ متنازع عليها خاصة بثمن جزئ من البضاعة او مصروفات للشحن وخلافها وكف المورد عن المطالبة بها .
 - ب - قيم فواتير شراء صغيرة لم يطالب الموردین بسدادها لمدة طويلة لانقطاع المعاملة لاي سبب من الاسباب .

وينبغي ان تبقى هذه الارصدة الدائنة فى الدفاتر حتى انتهاء مدة التقادم القانونية وبعد ذلك يمكن ترحيلها الى حساب الارباح والخسائر او الى حساب الاحتياطى العام .

رابعًا، الارصدة الدائنة للعملاء

يطابق المراجع الارصدة الدائنة فى كشف العملاء مع ارصدة حسابات العملاء بدفتر استاذ العملاء . ويجب على المراجع فحص حسابات هؤلاء العملاء لمعرفة تكوين الرصيد الدائن ، فقد يكون ناشئا من عرابين مدفوعة للمنشأة من العملاء او نتيجة لعمليات رد بضاعة او تكوين هذه الارصدة نتيجة لتلاعب فى الحسابات لذلك يجب ان يولى المراجع هذه الحسابات عناية خاصة فى مراجعتها وان يطابق ارصدة العملاء الدائنة مع المصادقات الواردة منهم والمرسلة رأسا الى المراجع وتتبع اسباب الاختلاف وان يتتبع هذه الارصدة فى اوائل السنة المالية التالية . وتظهر الارصدة الدائنة للعملاء فى جانب الخصوم من الميزانية العمومية مع الحسابات الدائنة ولا يجب خصم الارصدة الدائنة من الارصدة المدينة للعملاء .

خامسًا: أوراق الدفع

تقدم المنشأة للمراجع فى نهاية السنة المالية كشفا تفصيليا بأوراق الدفع التى لم يحسن ميعاد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية العمومية . ويقوم المراجع بمطابقة الكشف مع البيانات الظاهرة فى يومية أوراق الدفع ومطابقة مجموع الكشف مع رصيد حساب أوراق الدفع فى دفتر الاستاذ العام . ولتأكد المراجع من صحة قيمة أوراق الدفع يتتبع ما تم بشأنها فى خلال السنة المالية التالية من حيث دفعها او الغائها او استبدالها . وفى حالة الغاء الورقة (نتيجة لدفعها او استبدالها) يجب على المراجع ان يطلع على الأوراق ويتأكد من الغائها عن طريق ختمها بما يفيد ذلك .

سادسًا: حساب البنك الدائن

حساب البنك الدائن أى السحب على المكشوف يجب ان يظهر رصيده فى جانب الخصوم ولا يجب ان يطرح من الارصدة المدينة للبنوك فى جانب الاصول • ولمراجعة حساب البنك سحب على المكشوف يجب ان يقوم المراجع بالخطوات الآتية :

١- مراجعة مذكرة التسوية بين الرصيد الدفترى والرصيد حسب الكشف الجارى للحساب المرسل من البنك •

٢- ان يتتبع المفردات الواردة فى كشف التسوية مع ماتم بشأنها فى اوائل السنة المالية التالية •

٣- يطلب المراجع من المنشأة ان ترسل فى طلب مصادقة من البنك برصيد الحساب فى نهاية السنة المالية ويطابق المراجع المصادقة مع الرصيد الدفترى بعد اجراء مذكرة التسوية •

٤- يستفسر المراجع عن اى ضمانات مقدمة من المنشأة ان وجدت لوضع المذكرة اللازمة فى الميزانية واظهار هذا الضمان •

سابعًا: التأمينات المودعة من الغير

قد يتطلب التعامل مع المنشأة ايداع تأمينات دائمة او مؤقتة ، فمثلا تتطلب بعض الشركات من وكلائها ايداع تأمينات نقدية ضمانا للتعامل معهم وهذا التأمين يعتبر ثابتا مادام التعامل مستمر مع الوكيل • وتعد المنشأة فى نهاية العام كشفا بالتأمينات ويقوم المراجع بمراجعة البيانات الواردة به على حساب التأمينات المودعة من الغير بالاستناد العام •

ويراجع الكشف مع المصادقات المرسلة من اصحاب التأمينات ويجب ان ترسل رأسا الى المراجع •

وقد يودع البعض اوراقا مالية او خطابات ضمان ، وفى مثل هذه الحالة يمكن الاشارة اليها باظهارها فى الحسابات النظامية دون تعييدها فى دفاتر المنشأة •

وتمثل الالتزامات المعروفة عن الخدمات التي اوديت ولم تدفع خلال المدة
ويفحصها المراجع كالاتى :

- ١- تراجع جميع المصروفات المستحقة الخاصة بالسنة المالية مع المستندات
الخاصة بها ويجب التأكد من صحتها الحسابية بحيث لا تتحمل السنة المالية
اكثر من المبالغ المستحقة الخاصة بها .
- ٢- يتتبع سداد هذه المستحقات فى اوائل السنة التالية . وخير طريقة لتحديد
المصروفات المستحقة عن السنة المالية تحت المراجعة هى تتبع المصروفات
فى اوائل السنة المالية الجديدة وتبين ما يخص منها المدة السابقة والاطلاع
على الفواتير غير المسددة الخاصة بالمدة القديمة .

تاسعاً: رصيد حساب الارباح والخسائر

يظهر رصيد حساب الارباح والخسائر الدائن فى الميزانية العمومية لان
هذا الرصيد يمثل جانباً من حقوق اصحاب رأس المال وتكون اشياء السنوية
المالية المصور فى نهايتها الميزانية العمومية ويظهر الرصيد الدائن لحساب
الارباح والخسائر فى الميزانية العمومية بطريقتين :

- ١- الطريقة الاولى كرصيد مضاف فى الميزانية على ان تظهر التوزيعات المقترحة
فى خانة بيانىة من الميزانية ، على اساس ان هذه التوزيعات لم توافق عليها
الجمعية العمومية بعد .
- أو ب- تأثر البنود الاخرى فى الميزانية بالتوزيعات المقترحة باضافة الاحتياطات
المقترحة الى حساب الاحتياطات واظهار المبالغ المقترح توزيعها على المساهمين
والعمال والموظفين فى بند من ضمن الخصوم المتداولة ، وقد يوجه اعتراض
لهذا الاجراء على اساس ان الجمعية العمومية لم تقر التوزيعات بعد ولكن هذا

الاعتراض يمكن ان يوجه الى اى مفردة فى الميزانية لان الميزانية لا تعتبر نهائية الا بعد اعتمادها من الجمعية العمومية الا ان اظهر التوزيعات فى الميزانية العمومية وتأثر بنودها به يعتبر من الامور المرغوب فيها لحسن عرض الميزانية سواء للمساهدين او الجمهور.

ويطرح موقف المراجع من مفردة الارباح والخسائر فيما يلى :

١- ان رصيد حساب الارباح والخسائر الظاهر فى الميزانية هو تبلور لعمليات مختلفة راجعها المراجع اثناء مراجعته المستندية . فهو قد استعرض المفردات المختلفة التى يتكون منها الحسابات الختامية التى حددت صافى الربح وانتهى فحص مستقديا جزءا كبيرا من الايرادات والمصروفات التى ترحل الى حساب الارباح والخسائر والحسابات الختامية الاخرى فى نهاية العام .

٢- ان اعتماد المراجع الميزانية بما فيها رصيد حساب الارباح والخسائر يعتبر اعتمادا لهذا الحساب ، ولذا يجب عليه ان يقوم بفحص المفردات التجميعية التى يتكون منها . وتنص المادة ٥٤ من قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على ان تقرير المراجع يجب ان يشمل فيما يشمل بان حساب الارباح والخسائر موضوع التقرير متفق مع الحساب والخصومات وما اذا كان حساب الارباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن ارباح الشركة او خسائرها عن السنة المالية المنتهية .

المسئولية العرضية

قد يكون على المنشأة التزامات لم تحدد بعد فى تاريخ الميزانية العمومية بحيث لا تستطيع المنشأة ان تكون عنها مخصصات لان الالتزامات لم تتحدد بشكل نهائى وهذا ما يسمى بالمسئولية العرضية . فكل المسئولية العرضية تشمل الالتزامات او خسائر لم تحدد بشكل نهائى ويصعب تقدير قيمتها فى تاريخ الميزانية العمومية . ولما كانت الميزانية العمومية يجب ان تظهر صورة صحيحة عن المركز المالى للمنشأة فى تاريخ عمويمها فيجب ان يشار الى هذه المسئولية العرضية والمسئولية التخييرية فى حساب الربح والخسارة.

١- نوع اذا تحقق بسبب خسارة المنشأة .

٢- نوع يمثل التزامات او ارتباط اذا تحقق جعلت المنشأة على اصول بقيمة معلومة .

٣- المسؤولية العرضية التي تسبب خسارة :

أ - قيمة اوراق القبض المقطوعة في البنك ولم تستحق بعد حتى تاريخ الميزانية العمومية ، فهناك احتمال ان المسحوب عليه يتوقف عن دفع الكمبيالة في ميعاد استحقاقها مما يترتب عليه رجوع البنك على المنشأة مطالبا بقيمة الورقة وتظهر قيمة اوراق القبض المقطوعة في البنك ولم تستحق بعد في صورة ملحوظة في الميزانية العمومية .

ب - ضمان الديون - اذا ضمنت المنشأة منشأة اخرى او فردا في دين لهما يسدد بعد وان الضمان يدخل من ضمن اعمال المنشأة فتظهر هذه المسؤولية كما ملحوظة .

ج - قضية تعويض مرفوعة امام المحاكم واحتمال ان تخسر المنشأة القضية وتلتزم بدفع التعويض .

د - احتمال دفع تعويض نظرا لعدم تنفيذ المنشأة لشروط عقد بينها وبين الغير .

٢- المسؤولية العرضية التي يقابلها الحصول على اصول جديدة :

أ - عقد آجل لشراء بضاعة او اصول ثابتة ، وتنفيذ العقد يترتب عليه الحصول على البضاعة او الاصول الثابتة .

ب - استثمار في اوراق مالية لم تطلب باقى اقساطها بعد . فقد تكتب المنشأة في اسهم شركات اخرى وتسدد جانبا من القيمة الاسمية لتلك الاسهم ويكون من حق الشركة المصدرة لتلك الاسهم الحق في المطالبة بالباقي حسب احتياجها اليه وظن هذا فهناك مسؤولية عرضية على المنشأة بشأن تلك الاوراق وتظهر في صورة ملحوظة في الميزانية العمومية .

حـ - الأرباح المجمعة غير المدفوعة للأسهم الممتازة مجمعة الأرباح - فقد لا تكفى أرباح الشركة لتوزيع النسبة المئوية لحصة الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح ولما كانت هذه الأرباح غير المدفوعة التزام على الشركة أن تسدد لها من أرباح السنوات التالية عند تحقيق أرباح كافية قبل التوزيعات الأخرى .
وعلى هذا يجب الإشارة الى هذه المسئولية العرضية في صورة مذكرة في الميزانية العمومية مع اظهار قيمة الأرباح المجمعة غير المدفوعة حتى تاريخ الميزانية العمومية .

الحسابات النظامية

وهي حسابات تظهر في جانبي الأصول والخصوم وتكون متكافئة في قيمتها والغرض من الحسابات النظامية اظهار :

- أ - بعض البيانات التي ينص عليها القانون النظامي للشركة .
 - ب - البيانات المتعلقة بمركز الشركة مع الغير .
 - ح - وسيلة لاثبات المسئولية العرضية بدلا من ذكرها على هيئة مذكرة .
- ومن امثلة الحسابات النظامية ما يلي :

أ - خطابات الضمان ، والمقصود بخطابات الضمان هو ضمان المنشأة في تنفيذ ما تعهدت به ، وتصدر البنوك خطابات ضمان لصالح المنشآت لتضمنها في تنفيذ ما تعهدت به في حالة مجزها عن التنفيذ وقد تقدم المنشأة خطابات ضمان من الغير .

وتظهر القيود كالآتي :

١ - خطابات ضمان مقدمة من المنشأة للغير تظهر :

خصوم	اصول
... خطابات ضمان مقدمة منا	... مد ينون ' بخطابات ضمان

٢- خطابات ضمان مقدمة للمنشأة من الغير وتظهر :

امـسـول	مـصـنـوم
• • • خطابات ضمان مقدمة لنا	• • • مقدمو خطابات ضمان
وعلى المراجع ان يتحقق من صحة البيانات الخاصة بخطابات الضمان من سريان تاريخ الضمان ويطلع المراجع على خطابات الضمان المقدمة للمنشأة من الغير او يحصل على شهادة من البنك المودعة لديه • اما بخصوص خطابات الضمان المقدمة من المنشأة للغير فيطلب المراجع شهادة من البنك الذي قام باصدار خطاب ضمان •	
ب - اوراق قبض مضمومة :	

وراق قبض المضمومة والتي لم تستحق بعد في صورة حسابات نظامية بدلا من مذكرة في الميزانية كالاتى :

امـسـول	مـصـنـوم
• • • اوراق قبض مضمومة	• • • جطة اوراق قبض مضمومة

شهادة الخصوم

علاوة على تحقق المراجع من الخصوم الظاهرة بالدفاتر في تاريخ الميزانية العمومية وفحصه لها وتأكد من صحتها عن طريق المراجعة المستندية • يحصل من ادارة المنشأة على شهادة الخصوم وهذه الشهادة تؤكد ان جميع الخصوم قد اخذت في الحساب عند اعداد الميزانية العمومية • كما يجب ان تشير الشهادة الى المسئوليات العرضية التي قد تكون موجودة قبل الشركة في تاريخ الميزانية العمومية • والآتى صيغة لشهادة الخصوم:

" نشهد انه بنا" على اوثق المعلومات والبيانات التي لدينا ان الخصوم المعروفة للشركة في ٠٠٠٠٠٠٠ سنة ١٩ بما في ذلك القروض والهضاعة تحت الورود والمستحقات للضرائب والالتعاب والتعويضات والمصروفات المستحقة قد اثبتت في دفاتر الشركة في تاريخ الميزانية العمومية او قبل ذلك التاريخ كما نقرر انه لا توجد ضد الشركة اى مسئولية مباشرة او عرضية في ذلك التاريخ اى في ٠٠٠٠٠٠٠ سنة ١٩ خاصة بأى قضايا او منازعات او عقود او ضمانات او أوراق مخصصة خلاف ما اثبتته الشركة في دفاترها واحتاطت له كما هو مبين اعلاه ."

امضا

الميزانية العمومية

اوجب القرار الوزاري رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ نشر الميزانيات العمومية بصورة تظهر الاصول الثابتة في مجموعة والاصول المتداولة في مجموعة ثانية والارصدة الاخرى في مجموعة ثالثة ، واوجب ان يوضع بالتفصيل مكونات العناصر المختلفة لكل من هذه المجموعات . ولا يجوز ان تدمج الاراضى والمباني والآلات والاستثمارات في مفردات من ضمن المجموعة الواحدة وانما يمكن دمج بعض العناصر الاخرى ذات القيمة الضئيلة مثلا العلامات التجارية مع شهرة المحل او المدينون التجاريون مع ارصدة المدينون غير التجاريين وذلك اذا رأى مراقب الحسابات للشركة بأن هذا الادماج لن يؤثر على دلالة الميزانية وعدم اظهارها للمركز المالى الصحيح . وفى بعض الاحيان يكون امن الصعب فصل قيمة الاراضى عن المباني الا اذا قدرها خبير وفى هذه الحالة يجوز ان يظهر رقم الاراضى والمباني كرقم واحد ولكن مع مراعاة طبيعة كل اصل من ناحية استهلاكه .

أوجب القرار الوزاري اظهار الاصول "لثابتة بثمن التكلفة للاصل على ان يخصم من الاصل مجموع الاستهلاكات المتحصلة لكل بند الى تاريخ الميزانية العمومية ، اما اذا لم يكن للاصل الثابت ثمن تكلفة فيكون اساس الحساب هو الثمن الذي قدم له اصلا والمقصود بالفقرة الاخيرة السابقة انه قبل صدور القرار الوزاري كانت بعض الشركات تلجأ الى اظهار القيمة الدفترية للاصل في الميزانية العمومية وي طرح منه الاستهلاك عن السنة المالية وقد يصعب في هذا الحالة ارجاع قيمة الاصل الى ثمن التكلفة واظهار المخصصات بمفردها ، ولهذا فاستثناء في هذه الحالة يظهر قيمة الاصل بالقيمة الدفترية في اول سنة صدر في خلالها القرار الوزاري لسنة ١٩٥٤ على ان يظهر في السنوات التالية مجموع المخصصات مطروحة من القيمة الدفترية .

وايضا اذا اعيد تقويم الاصول فان الاصل الثابت يظهر بالقيمة الجديدة المقومة على ان تذكر هذه الحقيقة في الميزانية وتظهر الاصول الثابتة غير الملموسة وخصوصا شهرة المجل في بند مستقل مع بيان المبالغ المستهلكة من هذه الاصل الثابت غير الملموس مطروحة من قيمة هذا الاصل .

الاستثمارات الثابتة :

تطلب القرار الوزاري فصل الاستثمارات في الشركات ذات المصلحة المشتركة عن سائر الاستثمارات في مجموعة خاصة موضحا في كل مجموعة مبلغ من الاستثمارات الثابتة ومبلغ الاستثمارات التي تعتبر من الاصول المتداولة . ويقصد بالاستثمارات الثابتة ما تمتلكه الشركة من اسهم او سندات في شركات اخرى تعطىها حقوق السيطرة وكذلك القروض طويلة الاجل لهذه الشركات . وتقضى اصول المحاسبة ان تظهر القيمة السوقية للاستثمارات الثابتة في صورة مذكرة في الميزانية امام هذا البند . ويظهر من ضمن الاستثمارات الثابتة السندات الحكومية التي تشتري لغرض استثمار احتياطي السندات الحكومية .

الاصول المتداولة :

تطلب القرار اظهار كل من البضائع النامة الصنع والبضاعة تحت التشغيل والخامات غصيليا في بنود مستقلة ، كما يجب ان يذكر امام كل مفردة من هذه المفردات طريقة تقويمها .

ويظهر رقم المدينين ورقم اوراق القبض مطروحا منه المخصص الخاص به حيث تطلب القرار اظهار المخصصات مستقلة وتظهر البنوك بصورة غصيلية ورصيد الصندوق في بند مستقل .

الارصدة المدينة :

غسل مصروفات التأسيس وتظهر في بند مستقل مع توضيح كل من مصروفات الاصدار وخضم اصدار السندات والمدفوعات المقدمة . ويستحسن عدم اظهار رصيد حساب الارياح والخسائر المدين في جانب الاصول من الميزانية وانما يفضل اظهاره مطروحا من مجموع حقوق المساهمين في جانب الخصوم للوصول الى صافي حقوق المساهمين .

الخصوم :

اوجب القرار الوزاري اظهار الخصوم في مجموعات مستقلة لكل من رأس المال والاحتياطي والخصوم الطويلة الاجل والخصوم قصيرة الاجل والارصدة الدائنة الاخرى مع توضيح في كل مجموعة العناصر المكونة لها . على انه يجوز ان تدمج بعض العناصر في المجموعة الواحدة مع بعضها ، واذا كانت ضئيلة القيمة واذا رأى مراقب الشركة ان هذه الادماج لا يؤثر في دلالة الميزانية .

رأس المال :

تظهر الميزانية في مكان واحد رأس المال الاسمي ورأس المال المصدر ومجموع المبالغ التي لم تسدد وصافي رأس المال المدفوع ، واذا كانت اسهم الشركة من عدة اصحاب فيجب اظهار مركز كل نوع منها على حدة للمساهمين .

يجب أن يلى رأس المال بيان الاحتياطيات الآتية كل فى بند مستقل مفصلاً

فيه العناصر المكونة له .

أ - الاحتياطيات الرأسمالية .

ب - الاحتياطيات الأيرادية .

ويفضل ذكر رصيد حساب الأرباح والخسائر المرحل ضمن هذه المجموعة

أنه بإضافته الى رأس المال المدفوع والاحتياطيات يمكن اظهارها صافى

حقوق المساهمين فى الشركة لقارى الميزانية .

مجموع الخصوم طويلة الاجل :

١- السندات : تطلب القرار بيان قيمتها الاسمية وعدد السندات المصدرة

ومعدل الفائدة وتاريخ استحقاق السندات ، ونوع الموجودات (الأصول)

الضامنة لهذه السندات ان كان هناك اصول ضمن السندات . وان كان

هناك اكثر من اصدار بالنسبة للشركة فيجتم اظهار تفاصيل كل اصدار على

حدة كما انه اذا اجرت الشركة استهلاكاً بالنسبة للسندات فيجب ان يظهر

قيمة السندات المستهلكة ومطروحة من قيمة السندات الاجمالية .

٢- القروض الطويلة الاجل : وقد حدد القرار القروض الطويلة الاجل بتلك

التي تستحق السداد بعد مضي سنة او اكثر من تاريخ الميزانية العمومية .

مجموع الخصوم قصيرة الاجل :

ان تظهر المطلوبات للبنوك فى مفردة مستقلة وان يظهر الرصيد الدائن

لكل بنك اذا تعدد السحب على المكشوف من البنوك . وان تظهر ارصدة

الدائنين والمطلوبات للشركات التابعة فى بند مستقل ويراعى ادماج عنصرين

او اكثر اذا كانت القيمة ضئيلة برأى مراقب الشركة ان هذا الادماج لن يؤثر

في دالة الميزانية .

وتظهر من ضمن هذه المجموعة الارصدة الدائنة الاخرى مثل المصروفات المستحقة والكوبونات التى لم تصرف.

مجموع الاحتياطات الالزامية (المخصصات) :

المخصصات التى لا تطرح شكليا من قيمة الاصول فى جانب الاصول من الميزانية تظهر فى مجموعة من مجموعات جانب الخصوم فى الميزانية مثل مخصص التعويضات القضائية والتعليقات او التجديداات ومخصص تعويضات العمال .

وتطلب القرار اظهار ملحوظات بالميزانية على كل ما يلى :

- ١- المطلوبات او الالتزامات المحتملة اذا لم تكن الشركة قد كونت لها مخصصا فى الميزانية ، وقد سبق ان اظهرنا هذه المطلوبات المحتملة عند الكلام عن المسئوليات العرضية ، كأوراق القبض المقطوعة وضمان ديون الغير او المطلوبات المحتملة التى يقابلها الحصول على اصل جديد .
- ٢- قيمة العقود الخاصة بالمصروفات الرأسالية التى لم تقيد بعد فى الدفاتر .
- ٣- اى التزام على الشركة له امتياز على موجوداتها .
- ٤- اى تفسير فى النظام المحاسبى يكون قد حدث خلال السنة المعمول عنها الميزانية .

كما نص القرار الوزارى على انه فيما عدا الميزانية الاولى للشركة يجب ان يبين فى خانة خاصة ما يقابل كل رقم بميزانية السنة الحالية فى ميزانية السنة السابقة على ان تقرب جميع المبالغ الى اقرب جنيه .

ويلاحظ ان النموذج الملحق بالقرار الوزارى لا يلتزم به الشركات حرفيا اذ ان لكل شركة ظروفها الخاصة وطريقة عرضها للبيانات الا ان على الشركات ان تلتزم بنصوص القرار الوزارى نفسه وان تظهر البيانات التى يتطلبها القانون بوضوح .

الفصل الرابع

الإحتياطيات والمخصصات

كان لعدم الدقة فى استخدام لفظ الإحتياطى اشر كبير فى عدم اظهار الميزانيات المنشورة بصورة تمثل الواقع • فقد كان يستعمل لفظ احتياطى داخلى واحتياطى خارجى ، على اساس ان الاول يجنب من الربح الموزع والثانى لمقابلة الالتزامات الخارجية • الا ان لفظ احتياطى خارجى لا يمثل المخصصات بمعناها المتعارف عليه الآن وانما هو فى الواقع المبالغ المستحقة فى تاريخ الميزانية العمومية • ويصدر قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ فرق بين الإحتياى والتخصيص والاحتياطى التحملى ، على اساس ان الاول يحتجز من الربح الموزع ويسمى احتياطى والثانى يحمل للربح قبل التوزيع ويسمى مخصص • الا ان القانون لم يعرف المخصص بصورة دقيقة تحدد معناه بدقة • وقد جرى التعارف على تعريف كل من الاحتياطى والمخصص كالاتى :

الاحتياطى : ذلك الجانب من الربح المجنب لا لفرض مقابلة التزام او مسئولية عرضية او ارتباط او نقص فى قيم الاصول فى تاريخ الميزانية العمومية •

المخصص : ذلك العبء المحمل للربح لمقابلة :
أ - الاستهلاك ، والتجديد والنقص فى قيم الاصول •

ب - اى التزام معروف الا ان قيمته يصعب تحديدها بدقة كبيرة • وعلى هذا فانه يتبع التعريفين ما يلى :

١ - ان اى مبلغ قد يجنب لفرض الاستهلاك او التجديد او النقص فى قيم الاصول او لمقابلة التزام معروف لا يمكن تحديده بدقة ولكن زيادة عن التقدير المطلوب يعتبر احتياطى •

٢ - اى مبالغ تحمل للربح لمقابلة التزام معروف يمكن تقدير قيمته بدقة كبيرة لا يعتبر مخصصا وانما يعتبر مخصصا مستحقا فى تاريخ الميزانية العمومية •

على هذا فان الاحتياطات تعتبر فى الواقع جانبا من الارباح غير الموزعة وبالتالى تعمل جانبا من صالح اصحاب المنشأة فى حين ان المخصصات والمستحقات تعتبر انتقاصا لصالح المنشأة فى صورة التزام او خسارة او نقص فى الاصول ويتبع هذا ان الاول توزيع للربح فى حين ان الثانى تحميل للربح .

والاحتياطى يمثل مجموع ما جنب من ارباح المنشأة فى خلال حياتها ، واستثمر فيها بدلا من توزيعه على اصحاب المنشأة . ويظهر للاحتياطى حساب (او عدة حسابات حسب نوع الاحتياطى) فى الدفاتر ورصيد دائن . ويقابل الاحتياطى زيادة حقيقية فى الاصول تساويه فى القيمة اى ان هناك زيادة فى مجموع الاصول على مجموع رأس المال والالتزامات التى على المنشأة للغير بقيمة تعادل . الاحتياطى ، ولذلك فانه اذا تلاشت هذه الزيادة لسبب ما ، تلاشى معها الاحتياطى ، فقد تقدر الاصول ونجد ان قيمتها الفعلية اقل بكثير من قيمتها الدفترية وهذا النقص فى القيمة يتبعه نقص فى قيمة الاحتياطيات .

مثال : لاستخدام الاحتياطى :

الآتى ملخص للميزانية العمومية لشركة مساهمة فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٨٠ قبل

توزيع الارباح عن السنة الاولى للشركة .

اصول

رأس المال	٤٠٠٠٠	اصول ثابتة بعد الاستهلاك	٢٢٠٠٠
٤٠٠٠٠ سهم عادل		اصول متداولة	
قيمة السهم الاسمية		بضاعة	١٢٠٠٠
١ جنيه		مد يبنون بعد طرح مخصص	٨٠٠٠
مطلوبات	٩٠٠٠	ديون	
ارباح العام مقترح توزيعها	١١٠٠٠	اوراق قبض	٥٠٠
كالاتي :		نقدية بالبنوك والصندوق	١٢٥٠٠
احتياطي قانوني	١١٠٠		
احتياطي شرا	٦٠٠		
سندات حكومية			
توزيع للمساهمين	٩٣٠٠		
والعمال والموظفين			
	١١٠٠٠		
	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠

وعلى فرض ان الارباح وزعت جميعها فانه يتبقى في الشركة ارباحا غير موزعة قدرها ١٧٠٠ جنيه مثلة في احتياطي قانوني واحتياطي شرا سندات حكومية ويمثلها في الجانب المدين من الميزانية نقدية بهذه القيمة زائدا نقدية اخرى قدرها ١٥٠٠ جنيه استثمار لجانب من رأس المال . ولو خصمت مبلغ ١٧٠٠ جنيه لشرا اوراق مالية فان رصيد النقدية سيصبح ٥٠٠ جنيه ويظهر حساب جديد يمثل استثمارات بمبلغ ١٧٠٠ جنيه .

وعلى فرض ان الميزانية العمومية للشركة بعد انقضا سنة اخرى تظهر كالاتي :

جنبيـه

٧٠٠٠٠

مجموع الاصول بعد اعادة تقدير الاستثمارات

٤٠٠٠٠

يطرح : رأس المال الاسمي

٩٠٠٠

ارباح العام

٦٩٠٠٠

٢٠٠٠٠

المطلوبات

١٠٠٠

قيمة الاحتياطيات الحقيقية :

وعلى هذا فان النقص في قيمة الاستثمارات ادى الى النقص في قيمة الاحتياطيات
اما ارباح العام فتظهر من زيادة الاصول ونقص الالتزامات كالآتي :

٦٠٠٠

زيادة في البضاعة

٨٠٠٠

زيادة في المدينين

٥٠٠

زيادة في اوراق القبض

٢٣٠٠٠

٨٥٠٠

زيادة في النقدية

٢٠٠٠

يطرح نقص في الاصول ثابتة

١٤٠٠٠

١١٠٠٠

زيادة في المطلوبات

٩٠٠٠

يلاحظ ان الزيادة في النقدية احتسبت كالآتي :

١٢٥٠٠

رصيد النقدية في ٣١ ديسمبر ١٩٠٨

١٢٠٠

يطرح : استثمارات مشتراة

١١٠٠٠

٩٣٠٠

توزيعات

١٥٠٠

١٠٠٠٠

رصيد النقدية في ٣١ ديسمبر ١٩٠٩

٨٥٠٠

زيادة في رصيد النقدية من الارباح

وتحجز المنشأة ارباحها من التوزيع لتكوين احتياطيّات للأغراض الآتية :

- ١- تقوية المركز المالى للمنشأة .
- ٢- تسوية الارباح الموزعة
- ٣- تغادى توزيع ارباح مرغمة فى اوقات الرواج للحد من الدورة التجارية .
- ٤- الاحتفاظ بارباح لاستثمارها فى توسيعات مستقبلية او استبدال اصول ارغمت قيمتها .
- ٥- لتسديد القروض .
- ٦- الالتزام القانونى يحجز احتياطيّات مثل القانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ (احتياطيّات لاستثمارها فى سندات حكومية) .

فالاحتياطيّات مبالغ محتجزة من الارباح غير الموزعة لاستثمارها سوا فى المنشأة او خارجها وفى الواقع تمثل ايرادا مكتسبا فى الماضى ومحفوظ به للاستعمال المستقبل .

أنواع الاحتياطيّات

الاحتياطيّات فى شركات الاموال تقسم الى نوعين رئيسيين ، ويستمد هذا التقسيم من طريقة ظهور الاحتياطي فقد يظهر الاحتياطي من الارباح العادية المعدة للتوزيع او لا يظهر من هذه الارباح .

أولا - الاحتياطي الرأسمالى :

هذه الاحتياطيّات فى حسابات شركات الاموال لا تعتبر معدة للتوزيع ولا تنجب من الربح العادى للشركة وانما تظهر من احدى العناصر الآتية :

- ١- بيع اصول ثابتة بربح يتعدى قيمة الاصل الدفترية فاذا بيعت اراضى تملكها الشركة قيمتها الدفترية ١٨٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه فهناك ربح رأسمالى من المستحسن اضافته للاحتياطي وعدم اعتبار مريحا للتوزيع وخصوصا ان الاصول

الأخرى. ثم تقوم حتى نتشبي مع نفس قيمة الأرض ، فلو كانت الشركة تمتلك آلات قيمتها الدفترية ٤٠٠٠٠٠ جنيه ولكن قيمتها السوقية ٣٠٠٠٠٠ جنيه فهناك نقص في قيمة هذا الأصل قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه يستنفذ الربح الرأسمالي الذي نتج من بيع الأراضي . وفي هذه الحالة لا يمكن توزيع الربح الرأسمالي بل يضاف الى حساب الاحتياطي الرأسمالي ، غير انه من المسموح به توزيع الربح الرأسمالي المحقق لو كان إعادة تقويم الأصول الأخرى يظهر ارتفاعا في قيمتها السوقية عن الدفترية فاذا انتج ربح من بيع أصل ثابت ولكن لم يظهر فائض من إعادة تقدير الأصول الأخرى فان هذا الربح الرأسمالي يجب اضافته الى الاحتياطي الرأسمالي .

٢- الربح الذي تحققه الشركة قبل تكوينها القانوني او الارباح التي تتكون لمنشأة قبل تاريخ الشراء ومن الواضح ان الربح الذي تحققه الشركة قبل تكوينها القانوني اي قبل صدور القرار الجمهوري بتكوينها يعتبر ربحا قبل التكوين غير قابل للتوزيع ويضاف الى الاحتياطي الرأسمالي . وكذلك لو اشتريت منشأة في تاريخ لاحق لتسوير ميزانيتها العمومية وحدد ثمن الشراء على اساس آخر ميزانية عمومية مصورة فان الربح الذي تحقق من تاريخ الميزانية العمومية الى تاريخ تحقيق الشراء يعتبر ربحا رأسماليا يضاف لحساب الاحتياطي الرأسمالي .

٣- الربح الناتج من إعادة تقدير الأصول والخصوم هذا الربح الذي يظهر من إعادة تقييم أصول الشركة بقيمتها الحقيقية ربح لم يتحقق بعد وانما يعتبر ربحا دفتريا غير قابل للتوزيع . واما تقرير قيمة الأصول السوقية فان نتيجة إعادة التقويم هذه يجب ان تضاف الى الاحتياطي الرأسمالي ويعتبر مفردة من مفرداته .

٤- علاوة اصدار الاسهم والسندات : قد تحصل الشركة المساهمة عند زيادة رأس مالها على قيمة اعلى من القيمة الاسمية للسهم بمقدار علاوة الاصدار لمقابلة الارتفاع الدفترى لقيمة السهم ويدفع المساهم الجديد القيمة الاسمية للسهم مضافا اليه علاوة

الاصدار • كذلك قد تطرح الشركة قرض سنداتها بقيمة اعلى من القيمة الاسمية بمقدار علاوة اصدار تمثل مبلغا رأسماليا نظير منحها لحامل السند فائدة مرشحة • وينص قانون الشركات على اضافة علاوة اصدار الاسهم الى الاحتياطي القانوني الا ان الاحتياطي القانوني لا يعتبر من الاحتياطيات الرأسمالية غير انه في هذه الحالة يتضمن جانبا من الاحتياطيات الرأسمالية •

٥- زيادة صافي الاصول عن ثمن الشراء في حالة شراء منشأة قائمة قد تشتري منشأة في حالة استمرار وتقدير اصولها وخضوعها بقيمة اجمالية في صورة الثمن الذي يدفع لانتقال الاصول والخصوم • وصافي الاصول المنتقلة حسب القيمة الدفترية تزيد عن الثمن المقدر لشرائها وهذه الزيادة تعتبر احتياطي تقويم اصول وهذا النوع من الاحتياطي غير قابل للتوزيع وبذلك يعتبر احتياطي رأسمالي •

ثانيا - الاحتياطي الايرادي :

ومصدر هذه الاحتياطيات ارباح الشركة غير الموزعة والمحقة من اعمالها العادية ونشاطها الانتاجي الذي يدخل من ضمن اغراضها المنصوص عليها في عقدھا الابتدائي • وتنقسم هذه الاحتياطيات الى نوعين •

أ - احتياطي الزامي •

ب - احتياطي غير الزامي •

١- الاحتياطي الالزامي :

ويقصد بالاحتياطي الايرادي الالزامي ذلك الاحتياطي الذي يتطلبه القانون بنص صريح على ان يجنب من الارباح الموزعة • فقد نصت المادة ١٤ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ على :

- ١- ان يجنب جزء من عشرين على الاقل من صافي ارباح الشركة المساهمة لتكوين احتياطي الى ان يبلغ هذا الاحتياطي الخمس من رأس المال ويعمل باحكام هذه الفقرة كلما قل الاحتياطي عن خمس رأس المال .
- ولا تخل احكام هذه المادة بما يشترطه النظام او الجمعية العمومية من نسب اعلى او انواع اخرى من الاحتياطيات .
- ٢- يجنب من الارباح الصافية للشركة ٥٪ تخصص لشراء سندات حكومية .

١- الاحتياطي القانوني :

يعتبر الاحتياطي القانوني من الاحتياطيات الايرادية في حدود المبالغ المجنبة من الارباح الموزعة ، اما المبالغ المضافة اليه من علاوة اصدار الاسهم او السندات فتعتبر من الاحتياطيات الرأسمالية . الاحتياطي الايرادي يمكن استخدامه في السنوات التالية في توزيع ارباح الا انه بالنسبة للاحتياطي القانوني فان اى استخدام لهذا الاحتياطي في توزيع ارباح يجب استكماله ثانية من ارباح الفترات التالية حتى يصل الاحتياطي القانوني الى الخمس من رأس المال .

ونسبة الربح المجنبة للاحتياطي القانوني المنصوص عليها في نص المادة وذلك الحد الذي وضعه المشروع لبلوغ الاحتياطي القانوني يعتبر حدا ادنى ، فقد ينص القانون النظامي للشركة على تجنب نسبة اعلى من ال ٥٪ من صافي الربح وان يقف التجنب لو بلغ الاحتياطي مثل رأس المال او رأس المال ٠٠٠٠٠٠ الخ كما ان القانون يجبر الجمعية العمومية ان تقرر نسبة اعلى في سنة ما لتجنب سب ارباح ترحل للاحتياطي القانوني .

والمعروف انه في سنوات الخسارة لن ترحل اى مبالغ لحساب الاحتياطي القانوني ، كما انه لا الزام على الشركة بتعويض ذلك من السنوات التالية التي تظهر ارباحا .

ولم يلزم القانون الشركات في طريقة استثمار الاحتياطي القانوني فقد يستثمر استثمارا داخليا او استثمارا خارجيا فقد اشارت المادة ٤٨ من النظام النموذجي للشركات على ان يستعمل المال الاحتياطي بناء على قرار مجلس الادارة فيما يكون او في صالح الشركة .

٢- الاحتياطي المستثمر في سندات حكومية :

عدل قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ باضافة فقرة جديدة للاحتياطيات القانونية وهو تجنيب ٥٪ من صافي الربح لشراء سندات حكومية . وهذا النوع من الاحتياطي الزم القانون جميع شركات الاموال على تجنيبه من صافي الربح في نفس الوقت الزم الشركة في طريقة استثماره .

٣- احتياطي غير الزامي :

ويقصد بهذه الاحتياطيات انه لا الزام قانوني في حجزها ومتى جنب هذه الاحتياطيات فمن الجائز توزيعها فيما بعد . ويقترح مجلس الادارة تجنيب هذا الاحتياطي وتوافق عليه الجمعية العمومية الا انه من حيث قابليته للتوزيع فيقسم الى احتياطي حر قابل للتوزيع مستقبلا وفي الامس القصر واحتياطي مؤجل غير قابل للتوزيع الا في الاجل الطويل . وكل هذه المسميات للاحتياطي غرضها حجز ارباح في السنوات الستى يزداد فيها معدل الربح لغرض تعزيز مركز الشركة المالي فمثلا :

١- الاحتياطي العام :

وهذا الاحتياطي يجنب لغرض تقوية مركز المنشأة المالي والمحافظة على القوة الاقتصادية لرأس المال وكذلك لغرض التمويل الذاتي ، وهذه الاحتياطيات تظل قابلة للتوزيع ولهذا سميت بالاحتياطي الحر ، ومن انواع هذه الاحتياطيات احتياطي تسوية الارباح ، احتياطي الطوارئ ، احتياطي التجديدات ، احتياطي الانشاءات الجديدة ، وكذلك رصيد الارباح غير الموزع .

٢- احتياطي تسوية الارباح :

كان هذا النوع من الاحتياطي شائعا في وقت الدورات الاقتصادية ، فكان نتيجة للدورات الاقتصادية تتأثر ارباح الشركة بالارتفاع والانخفاض حسب الدورة

الاقتصادية • وعلى هذا كان التوزيع يتقلب مع الارباح فتوزع ارباح كبيرة في وقت
الرواج وتوزع ارباح قليلة أولا 'توزع الارباح في اوقات الانكماش • وكان هذا
له تأثير سيء على الدورة الاقتصادية نفسها وعلى اسعار الاوراق المالية للشركة •
فتوزيع ارباح في اوقات الرواج يؤدي الى زيادة الرواج مما يعجل بالتضخم • وعدم
توزيع ارباح او توزيع ارباح قليلة في اوقات الانكماش يؤدي الى زيادة الانكماش
وبالتالي الى الكساد • وعلى هذا ففي اوقات الرواج تجنب من الارباح احتياطي
لتثبيت الكوبون ويوزع هذا الاحتياطي في اوقات الانكماش وبذلك لا تتذبذب قيمة
الكوبون الموزع من سنة الى اخرى •

ونظرا لثبات الدورات الاقتصادية نتيجة للاقتصاد الموجه فقد توقف اللجوء
الى هذا النوع من الاحتياطي غير انه يصدر قانون الشركات وتنظيم استعمال
المخصصات والاحتياطيات في الغرض المحدد لها وعدم جواز التصرف فيها الا باذن
من وزير الاقتصاد فـان الشركة لجأت ثانية الى احتياطي تسوية الارباح
لـلالتجاء اليه في حالة رغبته في توزيع ارباح اكبر مما كانت توزعها لتثبيت قيمة
لكوبون في السنوات التي لا تحقق فيها ارباحا مرغوة لاي ظرف من الظروف •

ب - الاحتياطي الخاص :

وهذا الاحتياطي يجنب من الربح لغرض خاص ولا يكون قابلا للتوزيع العاجل
وانما بعد انتهاء الغرض الذي جنب من اجله • ومثال ذلك احتياطي رد السندات
الذي يجنب لغرض تسديد قيمة السندات عند حلول اجلها وفي خلال حياة القرض
يعتبر هذا الاحتياطي مخصصا لرد السندات ولا يلجأ اليه لتوزيعه وبعد تسديد
القرض يحول هذا الاحتياطي الى الاحتياطي العام او الى حساب توزيع
الارباح والخسائر •

فكان احتياطي رد السندات ليس الغرض منه المحافظة على القوة الاقتصادية
لرأس المال او ثغوية المركز المالي ولكن غرضه هو تمكين الشركة من سداد السندات
في ميعاد الرد • فكان احتياطي رد السندات ما هو الا ادخار من الارباح لغرض

سداد قرض سبق اقراضه • وقد تلجأ الشركة الى استثمار هذا الاحتياطي
استثمار خارجي في الاوراق المالية او بوليصة تأمين او ايداع في حساب
ايداع لدى احد البنوك • وعند حلول اجل القرض تباع هذه الاستثمارات
او تحصيل قيمتها ويسدد القرض ، ويثبت في اصول الشركة تلك الاصول
التي سبق ان استثمر القرض فيها ، ويعطى احتياطي رد السندات الذي
يضاف الى الاحتياطي العام ويقوى من مركز الشركة المالي •

الاحتياطيات المستترة

الاحتياطيات السابقة تظهر في الميزانية العمومية تحت عناوينها المستقلة
احتياطي رأسمالي ، احتياطي ايرادى ، والاخير يقسم احتياطي قانونى
احتياطي عام واحتياطي خاص ، على ان يظهر كل من هذه الاحتياطيات
بتفصيلها وان تظهر التفاصيل الكافية لظهور الزيادة او النقص الذي طرأ
خلال السنة على هذه الاحتياطيات وكيفية استخدامها • وهذه الاحتياطيات
تظهر بصورة واضحة في الميزانية العمومية لان لها حسابات وانها جنبت
من الارباح الا ان هناك احتياطيات لا تظهر بهذه الصورة في الميزانية
العمومية •

أ - الاحتياطي المخفى : وهى ايرادات رأسمالية لا تضاف الى حساب
الاحتياطي الرأسمالى وانما تضاف الى اى التزام من الالتزامات التى تظهرها
الخصوم المتداولة • فقد توصف مفردة من الارباح الرأسمالية المحققة بصورة
تظهرها كالتزام باضافتها الى الدائنين المختلفين — مثل ربح بيع اصل من
الاصول او تعويض متحصل عليه من حادث غطت خسارته شركة التأمين •

ب - الاحتياطي الداخلى : قد تتوقع المنشأة خسارة من نوع خاص لا تريد
اظهارها في ميزانيتها المنشورة فتلجأ الى عمل مخصص لتغطية هذه الخسائر
غير العادية والاستثنائية على ان يظهر المخصص بصورة واضحة كأن يد —
في ارصدة اخرى مثلاً ارصدة الدائنين • ويظهر هذا النوع في ميزانيات البنوك
التي تحافظ على مركزها امام الجمهور فتدمج هذا المخصص في " حسابات ايداع
وجارية وحسابات اخرى " •

جـ - احتياطي مستتر (سرى) وينشأ من ان المركز الفعلى للاصل اقوى من ذلك الذى تظهره الميزانية لاحد الاسباب الآتية :

- ١- تخفيض القيمة الدفترية للاصول الثابتة بتخصيص مخصصات للاستهلاك ازيد من الواقع ، او بتقدير الالتزام بقيمة تزيد عن الواقع .
- ٢- ابعاد اصل بالكامل بتقديره تقديرا طفيفا مثل اظهار اصل ثابت بقيمة رمزية ا جنيه فى حين ان الاصل لازال محتفظا بقيمته الانتاجية .
- ٣- اعتبار السروف الرأسمالى مصروفا ايراديا بترجيله الى حساب الارباح والخسائر بدلا من تعلية قيمته لحساب الاصل او بجعل ايراد متحصل دائنا لحساب الاصل كجعل عائد الاسهم دائنا لحساب الاستثمار .
- ٤- اظهار المطلوبات المحتملة (المسئولية العرضية) كالتزام فعلى او مطلوب نهائى محقق او مضمون .
- ٥- ضم الاحتياطيات الحرة لدائنين او اى مفردة من الخصوم المتداولة .
- ٦- عدم اظهار مبيعات الفترة الحالية بل نقلها الى الفترة التالية : وعلى هذا تنقل ارباحها من سنة الى اخرى .

المراجع والاحتياطيات

اظهرنا فيما تقدم اهم انواع الاحتياطيات ورأينا كيف انها تتباين فى اسباب تكوينها ودرجة اتصالها بالنتيجة الحقيقية للارباح وفى تصوير المركز المالى السليم للمنشأة وقد اختلفت الآراء من حيث واجب المراجع لانواع الاحتياطيات الا انه مادام القانون النظامى للشركة وقرار مجلس الادارة وموافقة الجمعية العمومية تسمح بالاحتياطى فلن يستطيع المراجع قبوله غير ان المراجع متبع مقيد بنصوص قانون الشركات من ناحية الاحتياطيات والتي يجب ان يراعيها عند تحققه من الاحتياطى .

١- الاحتياطي الرأسمالي :

يتحتم على المراجع ان يوجه نظر الشركة الى نوع الاحتياطي الرأسمالي غير القابل للتوزيع وان يوجه الى حساب خاص لا يؤخذ منه لتوزيع الربح .
وقد سبق ان عددنا انواع الاحتياطيات الرأسمالية ووضح لنا ان هذه الاحتياطيات غير قابلة للتوزيع ، واذا لجأت الشركة الى توزيع هذه الارباح فيجب ان يصر المراجع على اظهارها بصورة واضحة في حساب التوزيع وان يشير الى ذلك في تقريره في حالة رفض الادارة الانصاع الى توجيهه ، ونتيجة لتطبيق القوانين الاشتراكية فقد ظهر ان الاستثمارات التي سبق ان اشترتها الشركة بقيمة اسمية ارفعتم قيمتها نتيجة لتثبيت اسعار الاوراق المالية بتاريخ ٢٠ يوليو سنة ١٩٦١ . كما حولت بعضا من هذه الاسهم الى سندات على الدولة نتيجة لتطبيق القوانين ١١٧ ، ١١٨ ، ١١٩ لسنة ١٩٦١ وترتب على ذلك ضرورة اظهار السندات المحولة بقيمة سعرها حسب جدول الاسعار في ٢ يوليو سنة ١٩٦١ . واذا كانت قيمة هذه الاوراق اعلى من قيمتها الدفترية فان اظهارها في الميزانية العمومية يكون بالسعر الجديد على ان يعتبر الفرق احتياطي رأسمالي غير قابل للتوزيع .

ويجب ان يتأكد المراجع من فصل الاحتياطي الرأسمالي عن باقي الاحتياطيات واظهار مفرداته في الميزانية العمومية .

٢- الاحتياطي القانوني :

المراجع مسئول عن مراعاة الشركة لتجنب هذه الاحتياطيات بالشبه المنصوص عليها في القانون اكد ادنى او بالنسب الاخرى المنصوص عليها في القانون النظامي للشركة كما ان عليه مراقبة عدم استخدام الاحتياطي القانوني للتوزيع الا في حالات خاصة والرجوع الى الاستقراء من الربح لم يستخدم جانب من الاحتياطي القانوني . اما بالنسبة للاحتياطي المستثمر في سندات حكومية فيجب ان يراعى عيها ولو سمحت الارباح بذلك وان يراعى استثمار هذا الاحتياطي

في السندات الحكومية وان لا تصرف الشركات بيع هذه السندات الا بموافقة وزير الاقتصاد وفي حالة اي مخالفة لما يحدده القانون يجب اظهره به صورة واضحة في تقريره (نص المادة ٥٤ (ز) على اظهار اي مخالفات لاحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة او مركزها المالي) .

٣- الاحتياطي العام

لا يطلب المراجع تجنيب مثل هذه الاحتياطيات الا بقرار من الجمعية العمومية فاذا قررت الجمعية العمومية تجنيب مثل هذه الاحتياطيات فعليه مراعاة تنفيذ قرار الجمعية العمومية بالصورة التي اتخذ بها القرار .

٤- الاحتياطي الخاص

ليس من سلطة المراجع الاصرار على تكوين احتياطي مستثمر لرد القرض اذا لم تكن الشركة تعمل على تكوين مثل هذه الاحتياطيات انما يستطيع ان يقدم نصيحته في هذا الشأن . اما اذا كان قانون الشركة النظامي وعقد القرض ينص احدهما او كلاهما على تكوين احتياطي خاص فيجب ان يراعى المراجع تكوين مثل هذا الاحتياطي والاشارة في تقريره الى عدم وجوده ان لم تقوم ادارة الشركة بتكوينه .

كما ان ليس عليه ان يحتم استثمار مثل هذا الاحتياطي خارج المنشأة مهما كان ذلك في صالحها الا اذا كان قانون الشركة النظامي ينص على هذا الاستثمار وفي هذه الحالة يتعين على المراجع مراجعة الاستثمار وقائده مراجعة تامة .

الاحتياطي المستتر

راعى قانون الشركات ٢٦ لسنة ١٩٥٤ وللقوانين المعدلة العمل على اظهار المركز المالي الحقيقي للمنشأة وجعل من واجبات المراجع التحقق من المركز المالي الصحيح للشركة . والاحتياطيات المستترة من شأنها عدم اظهار المركز

المالى الحقيقى للمنشأة وانما اظهاره بأقل من الواقع • وعلى هذا فان من واجبات المراجع التأكد من انه ليس هناك احتياطات مستترة تخفيها الشركة •

وقد راعى القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ هذا بالنسبة للحسابات

المنشورة مثل :

- ١- ان تظهر الاصول الثابتة بقيمة تكلفتها وتظهر مخصصات الاستهلاك متجنبة ومطروحة من كل اصل ، كما ان الاستهلاك يظهر بصورة واضحة فى حساب الارباح والخسائر المنشور على ان يظهر اى استهلاك اضافى بفردة بند مستقل •
- ٢- ان يظهر حساب الارباح والخسائر بصورة واضحة ، اى التجا الى مخصصات واحتياطات لتوزيع الارباح •

٣- ان تظهر الارقام المقارنة عن السنة السابقة فى الميزانية العمومية وفى تقريره ما اذا كان الجرد قد عمل وفقا للاصول المرعية •

٥- تطالب المادة ٥٤ من المراجع ان يذكر فى تقريره ما اذا كان فى رأيه ان الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة ووجود الاحتياطى المستتر من شأنه ان يجعل الميزانية تبين مركزا ماليا اقل من المركز المالى الحقيقى • وعلى هذا يجب ان يبرز المراقب للمساهمين مثل هذه الظاهرة ان وجدت • ومهما كانت مزايا الاحتياطات المستترة فان لها عيوباً تعتبر جوهرية ولها تأثير على الاقتصاد القومى فمن هذه العيوب ما يلى :

- ١- قد تحقق الشركة خسارة تحولها الى ربح بتغطيتها من الاحتياطات المستترة وقد تنشأ هذه الخسارة من سوء الادارة نتيجة لتغير اعضاء مجلس الادارة ورغبة الاعضاء الجدد فى اظهار نشاطهم وايهام المساهمين بحسن سير الشركة •

٢- قد يستخدم أعضاء مجلس الإدارة الاحتياطات السرية للتلاعب في ارباح الشركة سنة بعد الاخرى فيلجأ المديرون في احد السنوات الى المغالاة في المخصصات، مما يؤدي الى تخفيض الارباح وبالتالي التوزيعات وهذا يؤدي الى انخفاض القيمة السوقية للاسهم ويحقق المديرون بهذه الصورة ارباحا غير مشروعة بالشراء في وقت انخفاض قيمة السهم، ثم استخدام الاحتياطات المستترة لتعليق الارباح وبالتالي رفع ارباح الشركة معاداة الى رفع قيمة السهم، وهنا يلجأ الى بيع الاسهم التي سبق ان اشترت بأسعار منخفضة . وفي معالجة المراجع بشأن الاحتياطات المستترة يجب التفريق بين الاحتياطات المستترة التي تكونت نتيجة لظروف طبيعية كارتفاع اسعار الاصول السوقية وتلك المكونة لظروف غير طبيعية .

وفيما يختص بالاولى فليس للمراجع ان يطلب اظهار الاصول بقيمتها السوقية وانما يحاول اظهارها بصورة ملحوظة في الميزانية العمومية . اما بخصوص الاحتياطات المستترة الناتجة من اخفاء جزء من ارباح المنشأة فهذه يجب ان تكون موضع عناية المراجع . فيجب ان يتأكد من عدم التعمد في خلق الاحتياطات المستترة ومن عدم استخدامها بطريقة تسيء الى الجمهور بصفة عامة والمساهمين خاصة .

وعلى المراجع ان يتأكد من عدم المغالاة في المخصصات ومن جعل المصروف الرأسمالي ايرادى وكل هذه الاجراءات من واجب المراجع ان يلتفت اليها اثناء مراجعته ، كما عليه ان يتأكد من ان حساب الارباح والخسائر يظهر غمضيليا الاستهلاكات غير العادية والمخصصات غير العادية وكذلك الارباح غير العادية وغير المتكررة وان حساب الارباح والخسائر او التوزيع يظهر اى مبالغ مرحلة من المخصصات ومن الاحتياطات المكونة في السنوات السابقة باظهار هذه المفردات بوضوح يقف حائلا امام التلاعب في اظهار الارباح باستخدام الاحتياطات المستترة .

- كما ان النظام المحاسبي الموحد قد راعى فى النماذج الموضوعة والاسس والمطلحات، القواعد الموجودة تلاقى وجود احتياطات مستترة بأن :
- ١- وحد انواع الحسابات التى توجه اليها العمليات المختلفة .
 - ٢- اظهر النموذج للميزانية الاحتياطات بصورتها التفصيلية وكذلك المخصصات فى جانب الخصوم من الميزانية .
 - ٣- يظهر حساب العمليات الجارية بصورة واضحة اى لجوء الى المخصصات والاحتياطات لتوزيع الربح .
 - ٤- وجود خانة فى النماذج الموضوعة للارقام المقارنة عن السنة السابقة .
 - ٥- توحيد معدلات الاهلاك وفى حالة الاصول التى تستهلك ولا زالت تنتج نص النظام على وجوب احتساب مخصص اهلاك لها بمعدل ٧٥٪ من قيمة معدل الاهلاك و اضافته الى احتياطي ارتفاع اسعار الاصول .
 - ٦- اوضح كيفية توجيه العمليات الى الحسابات العامة والفرعية والتحليلية بحيث تجنب الخلط بين المصروف الرأسمالى والايرادى .

رابعاً: المخصصات

بينما عند استعراض الاحتياطي ، ما هو المقصود بالمخصص ، ويتضح لنا ان المخصص هو عبء على الايراد يخضع من مجمل الربح قبل التوصل الى صافي الارباح لمقابلة النقص فى قيمة اصل من الاصول الثابتة او مقابلة النقص المحتمل وقوعه فى قيمة الاصل المتداول او الزيادة المحتملة فى التزامات المنشأة . وعلى هذا فان المخصص يجب ان يحمل للايراد سواء حققت المنشأة ربحاً ام لم تحقق والمخصص قد يكون لازماً لتسوية القيمة الدفترية الظاهرة فى حساب اصل من الاصول حتى يظهر بقيمته الدفترية المقدرة . فالاصول الثابتة يعمل لها مخصص لمقابلة الاستهلاك او النقص فى قيمة الاصل ويعمل مخصص للاصول المتداولة اذا كان هناك توقعاً بان الاصل المتداول لن يحقق

قيمته الدفترية كاملة اذا اريد تحويله الى اموال سائلة مثل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص هبوط الاسعار . فهذه المخصصات الاخيرة لازمة في بعض الاحيان لمقابلة نقص محتمل في قيمة المدينين عند تحميلها وقيمة البضاعة او الاستثمارات عند تحقيق قيمتها الى اموال سائلة . وعلى هذا فان هذه المخصصات تظهر مطروحة من حساب الاصل في الميزانية العمومية طرحا شكليا بالرغم من وجود حساب دائن لها في دفتر الاستاذ العام .

وقد يكون المخصص لازما لمقابلة التزام او اخسارة تظهر في اثناء المدة او في تاريخ الميزانية العمومية فقد يكون هناك مطالبة من عميل من العملاء للشركة بتموين للتأخر في تسليم البضاعة حسب العقد او ان المنشأة مرتبطة بمقايير مبان وان من شروط العقد تسليم المبنى في حالة سليمة . فان هناك التزام على المنشأة مبالغاً لمقابلة الاصلاحات المحتملة . هذه امثلة عن المخصصات التي تكون لمقابلة زيادة محتملة في قيمة التزام من الالتزامات وتظهر في الميزانية العمومية في بند مستقل في جانب الخصوم المتداولة .

وعدم وجود ربح في سنة من السنوات وكانت نتيجة المنشأة خسارة لا يمنعان من تكوين المخصص اللازم وسيؤدي هذا الى زيادة رصيد الخسارة او تحويل ربح صغير الى خسارة . وعدم تكوين المخصص اللازم معناه ترحيل خسارة من السنة التي نشأت فيها الى السنة التالية التي تتحقق فيها وهذا يخالف مبدأ استقلال المدة التجارية .

واذا كان المخصص الذي احتجز في سنة من السنوات لمقابلة نقص محتمل في اصل من الاصول المتداولة او التزام او خسارة اكبر مما تحقق فعلا فان العادة بالنسبة للمحاسبين جرت على اقبال المبلغ الزائد في المخصص نفس الحسابات الختامية للسنة التالية . وهذا الاجراء فيه تأشير على ارباس المدة التي اقلت فيه هذه الزيادة لان الواقع ان هذا الاجراء يعثر ثقيل

ربح فترة مالية الى فترة مالية تالية • وقد اظهر النموذج الموضوع بالقرار الوزاري رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ المخصصات الزائدة عن الحاجة في بند مستقل فـسـى حساب الارباح والخسائر المنشور في مرحلة ثانية بعد تحديد الربح التجاري • والاتجاه الذي يتمشى مع ما سبق ان ذكرناه من ان الزيادة فـسـى المبالغ المخصصة لغرض الاستهلاك او التجديد او النقص في قيم الاصول او لمقابلة التزام معروف لا يمكن تحديده بدقة تعتبر احتياطي • وعلى هذا فان هذا المبلغ الزائد في حساب المخصص يرحل الى حساب الاحتياطي العام بدلا من ترحيله الى حساب الارباح والخسائر •

واذا حدث العكس بان كان الالتزام او الخسارة اكبر من المقدر فان الفرق يؤخذ من ايرادات السنة التي تحققت فيها الخسارة او دفع فيها الالتزام لان حسابات السنة المالية التي نشأت فيها الخسارة او الالتزام قد اقفلت وحسب ربحها ووزع • ولن نستطيع اخذه من الاحتياطيات لان في هذا تأثير على المركز المالي للمنشأة • الا انه في هذه الحالة يجب ان تظهر هذه الواقعة بصورة واضحة في الحسابات الختامية وبعد تحديد صافي الربح التجاري • ويتضح هذا من النموذج لحساب الارباح والخسائر حسب القرار الوزاري رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ ففي المرحلة التالية بعد تحديد صافي الربح تظهر اى خسارة او مصاريف عرضية •

١- مخصص الديون المشكوك فيها:

قد تتبع المنشأة في تحديد مخصص الديون المشكوك فيها احدى الطريقتين

الآتيتين :

١- فحص كل حساب من حسابات العملاء على حدة وتعيين الدين المشكوك فـسـى

تحصيله بالنسبة لكل عميل •

أو ٢- تحديد نسبة مئوية من رصيد الذمم كمخصص للديون المشكوك فيها ،
وتحدد هذه النسبة امر عقدي يرى للمنشأة تحدد بناءً على ظروف
المنشأة وطبيعة الاحوال الاقتصادية المحيطة بها وسلوك العملاء بالنسبة
لتسديد حساباتهم المدينة وكل هذه تتوقف على خبرة المنشأة السابقة
في هذا المجال .

وإذا اتبعت المنشأة أيًا من الطريقتين فإن على المراجع ان يتأكد
من كفاية هذا المخصص بفحص حسابات العملاء بالطريقة التي سبق ان
اشرنا اليها عند الكلام عن التحقق من المدينين . ويجب ان نشير الى
انه ليس من عمل مراجع الحسابات اصلاً تحديد الديون المشكوك فيها وانما
عليه ان يتأكد من مكونات هذا الرقم ومن كفايته وان يطلب من المنشأة
تخصيص مبلغ اكبر لو كان الذي خصصته غير كاف من وجهة نظره لمقابلة
هذه الخسارة المحتملة . اما اذا رأى ان المخصص اكبر من اللازم فعليه
ان يكون حذراً في قبوله لتخصيص هذا المبلغ لاحتمال لجوء المنشأة الى
تكوين احتياطي مستتر .

٢- مخصص الخصم النقدي :

وقد تلجأ المنشأة الى تكوين مخصص لمقابلة الخصم المسموح به الذي
تمنحه للعملاء نظير تسديد هم للمستحق عليهم في نهاية المدة التجارية
في حدود فترة الائتمان . واساس عمل مخصص الخصم المسموح به في السنة
التي تم فيها البيع الآجل وليس التسديد ، هو تحميل هذه الخسارة
البيعية الناشئة عن تسديد الدين باقل من المبلغ المقيد به . وان تظهر
الميزانية العمومية في نهاية هذه السنة المركز العالي السليم والمبلغ المنتظر
تحصيله من ارمدة المدينين وازافته لدورة النقدية التي تمثلها الاصول
المتداولة . ومن جهة اخرى يذهب المعارضون لرأى عمل مخصص خصم

نقدى فى السنة المالية التى تحقق فيها البيع ، الى ان التسديد سيتم
فى السنة التالية وان هذا السنة هى التى تسفيد بتحقيق هذه المداخيل
اموالا سائلة تزيد من رأس المال العامل النقدى والذى سيستعمل فى
زيادة دوران رأس المال العامل وتسفيد هذه المدة المالية بالربح الذى
يحققه وجود هذه الاموال السائلة ودورانها فى العملية الانتاجية مما يستتبع
معه ضرورة تحميل هذه الفترة المالية بالخسار النقدى الذى منحه للعميل
نتيجة تسديده فى خلال فترة الائتمان .

ولكل رأى من هذين الرايين وزنه ، ولكل منشأة ان تتبع الطريقة التى
تراها وليس للمراجع ان يلزمها باتباع احدى الطريقتين وانما الذى عليه
ان يلزمها به هو ان تتبع نفس الطريقة التى اتبعتها من سنة الى اخرى .

٣- مخصص مكافأة وتعويض :

كان من المتعين على كل منشأة طبقا لقانون عقد العمل الفردى ان
تحتسب نصيبها فى آخر كل سنة فى مكافأة وتعويض العمال والموظفين باسماء
لقانون عقد العمل الفردى وترحيله الى حساب المخصص لمكافأة وتعويض
العمال والموظفين على اعتبار ان رصيد هذا الحساب يكفى فى اى وقت لسد
المستحق لجميع العمال والموظفين اذا استغنت المنشأة عن خدماتهم . وواجب
المراجع فى هذا الشأن ان يتأكد من صحة المخصص المعمول لهذا الغرض
ولهذا عليه ان يرجع الى الكشف الخاص باسماء العمال والموظفين ومقنن
التعويضات المستحقة لهم وان يختبر هذه الكشف كالاتى .

١- مراجعة البيانات الواردة بالكشف مع ملفات العمال والموظفين .

٢- اختبار صحة حساب المخصص للتعويضات .

٣- اختبار العمليات الحسابية .

فيرانه بمدور قانون التأمين والادخار اصبح واجبا على كل منشأة ان تدفع لمؤسسة التأمينات والادخار شهريا نسبة من مهاي واجور الموظفين والعمال على ان تتولى المؤسسة دفع التعويضات لهم عند استحقاقهم وعلى هذا اصبح المخصص متعلقا بالفترة قبل صدور قانون التأمين والادخار ولا يستمر حاليا بالنسبة للمنشآت التي لها تنظيم خاص تزيد مزاياه على المزايا المقررة في قانون التأمين والادخار . وواجب المراجع ان يتأكد من ان المنشأة قد دفعت كامل التزاماتها نحو موظفيها وعمالها لمؤسسة التأمين والادخار .

٤- مخصص الضرائب :

تخضع ارباح المنشآت التجارية والصناعية لضريبة الارباح التجارية والصناعية هذه الضريبة ليست عبئا على الارباح وانما اشتراكا في الربح وشركة الاموال تتحمل ضريبة الارباح التجارية والصناعية على الربح غير الموزع اما الربح الموزع فيتحمل المساهم نصيبه في ضريبة القيم المنقولة .

اما بالنسبة للمنشآت الفردية وشركات الاشخاص فان مالك المنشأة والشركاء يتحملون ضريبة الارباح التجارية والصناعية عن طريق حساباتهم الجارية .

ومصلحة الضرائب عند تحديدها لوجاء الضريبة لا تقتيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي على اساسها صورت الحسابات الختامية . وانما تستبعد او تخفيف بنود تحددها القوانين الضريبية وعلى هذا فان الضريبة المستحقة على الشركة عن ارباحها لا تتخذ صفة المبلغ المستحق لعدم تحديده الدقيق من جهة المنشأة قبل ان تغرق عليه مع مصلحة الضرائب وانما يتخذ صفة المخصص اما في حالة الضرائب المحصلة عن التوزيعات (ضريبة قيم منقولة) او عن كسب العمل فتظهر المبالغ غير المسددة الى مصلحة الضرائب منها كمصروف مستحق

فى الميزانية او تحت عنوان مصلحة الضرائب من ضمن الدائنين • لان هذه المبالغ مستحقة ويمكن تحديد ها بدقة •

وحساب الضريبة فى حد ذاتها من واجبات المراقب ، واذا طلبت المنشأة من المراقب حساب الضريبة فيقوم بها بصفة اخرى غير صفة المراجع ولها اتعا بها المستقلة • على ان المراقب عليه واجب مراجعة مخصص الضرائب والتحقق منه وانه احتسب بصورة صحيحة ولا يمثل اقل او اكثر مما يجب وفى مراجعته لحساب الضريبة يتحقق من :

- ١- التعديلات الضريبية على صافى ارباح المنشأة مثل تعديل نسب الاستهلاك حسب نسبة مصلحة الضرائب وان لا تخصم المخصصات طبقا للمادة ٢٩ •
- ٢- تطبيق المادة ٢٦ الخاصة بايرادات الاستثمارات والعقارات •
- ٣- يقوم بتطبيق المادة ٥ بشأن الخسائر المرحلة •
- ٤- يقوم بتطبيق المادة ٣٥ الخاصة بالتوزيعات •

ويحتسب الضريبة على اساس الوعاء المتوصل اليه الذى سيؤدى عليه ضريبة الارباح التجارية والصناعية •

الباب الخامس

تقرير المراجع الخارجى

ذكرنا فيما سبق عند استعراضنا للمعايير فى المراجعة والمستويات الموضوعة

عند ممارسة المهنة ان مستويات اعداد التقرير يجب ان يتضمن بيان عن :

١- ان القوائم المالية قد اعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٢- ان المبادئ قد طبقت فى الفترة الحالية بنفس الطريقة التى طبقت بها فى الفترة السابقة .

٣- ان البيانات الواردة بالتقارير تعبر تعبيراً كافياً عما تتضمنه من معلومات

٤- ان رأى المراجع فى تقريره يعبر عما تحتويه القوائم المالية كوحدة واحدة، وفى

حالة امتناعه عن ابداء اسباب فى امور معينة يجب ان يتضمن التقرير الاسباب التى

ادت الى هذا الامتناع .

وفىما يلى نعرض بالشرح لكل مستوى من المستويات السابقة .

١- ما اذا كانت القوائم اعدت طبقا للمبادئ المتعارف عليها .

ولا يتضمن اضطلاع المبادئ المحاسبية - كما هو مستخدم فى مستويات اعداد

التقرير - فقط المبادئ المحاسبية ولكن يتضمن ايضا الطرق التى يتم بها تطبيق

هذه المبادئ ولا يستلزم هذا المستوى ضرورة قيام المراجع باعداد قائمة بالحقائق

ولكنه يستلزم ابداء رأى فيما اذا كانت القوائم المالية اعدت طبقا لهذه المبادئ

واذا لم يتمكن المراجع من الحصول على المعلومات التى تمكنه من ابداء هذا رأى

فيجب عليه ان يذكر فى تقريره تحفظا بهذا الخصوص .

وتحديد ما اذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف

عليها فان الامر يستلزم الحكم على هذه المبادئ لمعرفة هل تلقى قبولا عاما . ويجب

الالام بالمبادئ المحاسبية البديلة التى يمكن تطبيقها . وقد يكون للمبدأ المحاسبى

استعمالا محدودا ولكنه يظل مقبولا قبولا عاما .

وتتعرض المبادئ المحاسبية لكثير من التطور وتصدر الجمعيات المهنية توصيات عن التغييرات التي تعرضت لها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ويفترض المستوى الاول من مستويات اعداد التقرير ان المراجع الخارجى متيقظا لهذه التوصيات . كما يجب على المراجع ان يتتبع التغييرات التى تقبل من قبل المشروعات على الرغم من انها ليست مدرجة بالتوصيات الخاصة بالجمعيات المهنية .

٢- ما اذا كانت المبادئ المحاسبية التى طبقت فى الفترة الحالية هى نفسها التى طبقت فى الفترة السابقة . ويقصد بالفترة الحالية آخر السنة المالية - او اى فترة تمل عن سنة - التى يعد المراجع الخارجى تقريره عنها . ويتضمن المستوى هذا ملاحظة مدى الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وكما ذكرنا ان اصطلاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما يستخدم فى مستويات اعداد التقرير يشمل وسائل تطبيق هذه المبادئ

الهدف من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

ويهدف مستوى الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الى ما يلى :

أ - ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة وضمان عدم تأثر هذه المقارنة بالتغييرات فى المبادئ المحاسبية المطبقة .

ب - بيان طبيعة التغييرات واثارها على القوائم المالية اذا تعرضت المبادئ المحاسبية الى التغيير .

ويستلزم تطبيق مستوى الثبات فهما واضحا من قبل المراجع للعلاقة بين الثبات والقابلية للمقارنة . فالثبات هو التطبيق الدقيق للمبادئ المحاسبية ويؤدى عدم توافر الثبات الى عدم قابلية القوائم المالية للمقارنة .

العوامل التي تؤثر على عملية المقارنة بين القوائم المالية :

تأثر عملية المقارنة بين القوائم المالية بالتغيرات الناشئة عن :

أ - التغيرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة .

ب - التغير في الظروف مما نشأ عنه تغيرات محاسبية دون تغيرات في المبادئ

المحاسبية المطبقة .

ج - التغير في الظروف غير المرتبطة بالمحاسبة .

والتغيرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة هي التي تدخل ضمن مستوى

الثبات ذلك لان القوائم المالية ستتأثر بها تأثراً كبيراً نسبياً ولذلك فان المراجع

يجب ان يضمن تقريره اية تغيرات من هذا النوع .

اما بالنسبة للتغيرات الاخرى فهي تؤثر تأثيراً اقل نسبياً على هذه القوائم

ولذلك فلا يستلزم الامر قيام المراجع بالتعقيب عليها في تقريره الا انه لكي يمشـل

تقرير المراجع الواقع فان على المراجع الافصاح عن هذه التغيرات في مذكـرة مرفقة

بالقوائم المالية .

ويمكن بيان الخصائص التي يتميز بها كل نوع من انواع التغيرات السابقة وذلك

على النحو الاتي :

أ - التغيرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة :

ان اهم ما يميز به هذه التغيرات هو خضوعها لرغبة الادارة فهي التي تختار

المبادئ المحاسبية التي تطبقها وينتج عن ذلك انها قد تغير من طريقة احتساب

قسط الاستهلاك مثلاً فقد تتبع طريقة القسط الثابت في سنة ثم غيرها في سنة اخرى

الى طريقة القسط المتناقص ، او قد تغير من طريقة احتساب الايراد المحقق فقد

تطبق الاساس النقدي ثم غيره الى اساس الاستحقاق .

ب - التغييرات المحاسبية التي لا ينشأ عنها التغيير في المبادئ المحاسبية :

ويتميز هذا النوع من التغيير بأنه تغير محاسبي استلزمته الظروف وليس للادارة دور فيه ومثال ذلك التغيير في الحياة الانتاجية لاصل ثابت نتيجة التقادم فبالرغم من ثبات المبادئ المحاسبية المطبقة الا ان المقارنة سوف تتأثر بهذا التغيير بسبب تأثر القوائم المالية به . وعلى ذلك فيجب الافصاح عنه في شكل ملحوظة في هذه القوائم ان قد يكون من غير الطبيعي النص عليه في تقرير المراجع طالما انه لن يؤثر على التقرير فيما يتعلق بمستوى الثبات .

ج - التغييرات في الظروف غير المرتبطة بالمحاسبة :

ويتميز هذا النوع بأنه ينشأ عن بعض الاحداث او العمليات التي لها تأثير محاسبي ولكنها لا تتضمن اى تغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة مثال ذلك تطبيق مبدأ محاسبي معين في فترة ما ثم عدم تطبيقه في الفترة التالية لها بسبب تصرف ما . فعند امتلاك اصل من الاصول تقضى المبادئ المتعارف عليها احتساب استهلاك بالنسبة له ولكن عند بيعه فلا يحسب له قسط استهلاك ، والعكس عند شراء اصل جديد . ومثل هذه التصرفات لا تستدعي التعليق عليها فيما يتعلق بمستوى الثبات .

وفي الظروف غير العادية قد يستلزم الامر التعرض لهذه التغييرات في صورة ملاحظات في القوائم المالية اما اذا ضمنها المراجع تقريره فانها تكون دليل افصاح وليس دليل اثبات .

أشراعاة التبويب على مستوى الثبات :

على الرغم من ان اعادة تبويب مفردات القوائم المالية قد يؤثر على امكانية مقارنة هذه القوائم الا ان ذلك لا يمثل اهمية كبيرة تستلزم الافصاح عنها في التقرير . وبالرغم من ذلك فاذا ترتب عن اعادة التبويب تغييرات ذات اهمية نسبية كبيرة في القوائم المالية فانه يجب الافصاح عنها وان كان من غير الضروري ان يتم هذا الافصاح في تقرير المراجع .

الفترة المتعلقة بمستوى الثبات :

يهدف مستوى الثبات الى امكن اجرا المقارنة بين القوائم المالية للسنة الحالية وبين القوائم الخاصة بالسنة السابقة ، وكذلك امكن مقارنة القوائم المالية المعدة اذا لزم الامر لاجرا هذه المقارنة . وعند ما يقوم المراجع بابداء رأيه في القوائم المالية الخاصة بسنتين او اكثر فانه لن يحتاج الى الافصاح عن الثبات في السنة السابقة بالنسبة للسنوات التي اعدت عنها القوائم المالية .

الافصاح عن عدم الثبات :

عندما تحدث اية تغيرات في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة خلال السنوات السابقة فان المراجع الخارجى يجب ان يفصح عن ذلك في تقريره واذا حدثت تغيرات اخرى في غير المبادئ المحاسبية ونتاج عنها اثار هامة نسبيا على المركز المالى ونتيجة العمليات فان هذا التغير يجب ان يفصح عنه ايضا فى التقرير . واذا اثرت التغيرات على صافى الربح فانه يجب ان يفصح عن القيمة التى تأثر بها هذا الربح .

وعلى الرغم من ان الادارة هى المسئولة عن اختيار المبادئ المحاسبية التى تطبق عند اعداد قوائمها المالية الا ان المراجع يجب التعرف على هذه المبادئ ابيان اثرها على مستوى الثبات .

كيفية الافصاح عن عدم الثبات :

تبين لنا ضرورة توضيح مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتختلف طريقة الافصاح عن ذلك تبعا لطبيعة المبادئ المطبقة فى سنة الفحص فقد ينشأ التمييز من هذه السنة نتيجة :

- ١- تطبيق مبادئ محاسبة بديلة متعارف عليها .
- ٢- التغير من تطبيق مبادئ محاسبية ينقصها القبول العام الى مبادئ محاسبية متعارف عليها .
- ٣- تطبيق مبادئ محاسبية ينقصها القبول العام .

٤- التغييرات التي سيظهر اثرها في المستقبل .

٥- القيم المعاد ادراجها في القوائم المالية للسنوات السابقة .

١- الافصاح عن التغيير الناشئ عن اتباع مبادئ محاسبية بديلة متعارف عليها :

عندما تقوم الادارة بتغيير مبدأ محاسبى متعارف عليه مع اتباع مبدأ آخر متعارف عليه فان المراجع الخارجى لا يكون فى حاجة الى الافصاح عن قبوله لهذا المبدأ الا انه يجب ان يشير الى هذا التغيير ، واذا لم يظهر التحفظ مسمى تماثل المبادئ المطبقة فى السنة التى يجرى عنها الفحص مع المبادئ السابقة تطبيقها فانه يستشف من ذلك ان المراجع يعتبر المبادئ المطبقة اخيرا تعد من المبادئ المتعارف عليها .

ويمكن للمراجع ان يفصح عن رأيه فى التغيير وهل هو موافق عليه وذلك على النحو الآتى :

" متشبة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومتفقة مع الاصول المرعية فى السنة الماضية فيما عدا ما يتعلق بالتغيير (ويذكر موافقته على التغيير) فى تقييم المخزون السلعى وذلك كما هو موضح بالمذكرة الملحقة بالقوائم المالية "

٢- الافصاح عن التغيير الناشئ من اتباع مبادئ محاسبية متعارف عليها بدلا

من مبادئ محاسبية ينقصها القبول العام .

قد يقتضى الامر قيام المراجع بابداء رأيه فى التغيير الناشئ من اتباع مبدأ محاسبى متعارف عليه بدلا من مبدأ محاسبى آخر ينقصه القبول العام ويمكن للمراجع الافصاح عن ذلك بنفس الطريقة السابق ذكرها .

٣- الافصاح عن تطبيق مبادئ محاسبية ينقصها القبول العام :

عندما يؤثر التغيير الناشئ عن تطبيق مبدأ محاسبى غير متعارف عليه ويترتب عن هذا التغيير نتائج ذات اهمية نسبية كبيرة فان المراجع الخارجى يجب ان يوضح ذلك فى تقريره وقد يتم هذا التوضيح بان يضمن تقريره تحفظا يفتق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها او اذا كان التقرير عاما بدرجة كبيرة فان المراجع قد يوضح فى تقريره ان القوائم المالية لا تبتل المركز ائتمالى او نتائج العمليات .

ويمكن ان يظهر الرأى المتحفظ بالصورة الآتية :

فقرة الرأى :

" نرى رأينا فيما عدا (وصف مختصر للتغيير واشره) كما هو موضح بالمذكرة المرفقة بالقوائم المالية - ونعتقد ان التطبيق لا يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وان القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٣٠ / ٦ / ١٩ كما انها تعبر على الوجه الصحيح عن نتائج العمليات عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ وتمشية مع المبادئ المحاسبية المطبقة فى السنة الماضية " .

فقرة بيان الاثر :

" ولقد كانت الشركة تتبع (وصف مختصر للتطبيق السابق) وتتبع الآن (وصف مختصر للتطبيق الجديد) ونتيجة لذلك فان مافى الربح عن السنة المنتهية ففى ٣٠ / ٦ / ١٩ يزيد - او ينقص - بمقدار ٠٠٠٠٠ جنيه عما ينبغى ان يكون عليه " .

اما اذا كان النغير هاما بدرجة كبيرة وكان للتغيير آثار ذات اهمية كبيرة فان المراجع يوضح فى تقريره ان القوائم المالية لا تمثل المركز المالى ونتائج العمليات وذلك بالصورة الآتية :

" تختلف مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فانه فى رأينا ان القوائم المالية لا تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٣٠ / ٦ / ١٩ كما انها لا تعبر على الوجه الصحيح عن نتائج العمليات عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ " .
٤- الافصاح عن التغييرات التى سيكون اثرها فى المستقبل :

اذا حدث تغيير فى المبادئ المحاسبية المطبقة وكان اثر هذا التغيير لا يظهر فى القوائم المالية الحالية بل سيكون له اهمية فى السنوات التالية فيجب ان يتم الافصاح عن ذلك بشكل واضح فى مذكرة ملحقة بالقوائم المالية فى السنة التى حدث فيها التغيير . **والا ترى ماذا يكون بالذكرة المرفقة :**

” جرت الشركة على احتساب استهلاك الاصول على اساس طريقة القسـط
الثابت على مدار حياتها الانتاجية المقدرة وابتداءً من السنة الحالية فان الشركة
تقوم بحساب الاستهلاك الخاص بالاضافات الجديدة للاصول على اساس طريقة القسط
المتأقرو ليس لهذا التفسير اثر هام على القوائم المالية الحالية ” .

وانما تم الانصاح عن هذا التفسير بصورة مرضية في المذكرة الملحقة بالقوائم
المالية فليس هناك حاجة الى ذكره في تقرير المراجع . اما اذا لم يتم الانصاح عن
هذا التفسير في المذكرة المشار اليها فيجب الانصاح عن ذلك في تقرير المراجع .

٥- القيم المعاد ادراجها في القوائم المالية للسنوات السابقة :

اذا حدث اى تعديل في المبادئ المحاسبية المطبقة واجرئت تسويات بالحسابات
باشر رجعى فمن المرجوب فيه اعادة ادراج البيانات المالية التى تخص السنة او السنوات
السابقة والتى تكون قد تأثرت بهذا التعديل وذلك حتى توحد الاسس والمبادئ
المحاسبية لامكان اجرا المقارنة بين القوائم المالية في السنوات المختلفة .

ويجب ان يبين المراجع هذا التعديل في مذكرة مرفقة بالقوائم المالية مع الاشارة
الى تأثير التعديل على السنة الحالية والسنوات المقارنة المبينة في القوائم المالية .
وانما حدث في اى سنة غير السنة محل الفحص واعيد ادراج بيانات تخص سنوات
سابقة فان الاشارة الى ذلك في تقرير المراجع تكون غير ضرورية ومع ذلك فان الانصاح
عن هذا التعديل يجب ذكره في المذكرات الملحقة بالقوائم المالية الخاصة بالسنة التى
حدث فيها التعديل وذلك حتى تتم عملية المقارنة على اساس سليم .

وانما حدث وان قدمت القوائم الحالية في صورة مقارنة دون اجرا التعديلات
اللازمة والخاصة بالتغيرات التى حدثت في المبادئ المحاسبية المستخدمة فانه يجب
الانصاح عن طبيعة التفسير واثره ، وانما حدث التغير في السنة محل الفحص فان
المراجع يجب ان يفصح عنه في تقريره .

لما اذا حدث التغيير في سنة اخرى غير السنة محل الفحص وكان المراجع
بصدد كتابة تقرير عن كل سنة من السنوات فيجب عليه كتابة وصف دقيق للتغيير
واشارة . اما اذا كان بصدد وضع تقرير عن السنة محل الفحص فقط فان الاشارة
الى التغيير في تقريره تكون غير ضرورية الا ان يفصح عن ذلك في مذكرة ملحقه
بالقوائم المالية .

التقرير الاول للمراجع الخارجى :

اذا كان المراجع بصدد كتابة تقرير عن الفترة المالية الاولى لشركة جديدة
فانه لا يحتاج الى الاشارة الى مدى الثبات وذلك بسبب عدم وجود فترة سابقة
تم معها المقارنة .

واذا كان المراجع بصدد كتابة تقريره الاول لشركة قديمة فيجب عليه ان يتخذ
الاجراءات المعقولة والعملية التى تتفق مع ظروف الشركة ليتأكد من ثبات المبادئ
المحاسبية المطبقة من سنة لآخرى واذا احتفظ المشروع بسجلات دقيقة فانه يمكن
الاعتماد عليها لتحديد اجراءات المراجعة بالصورة التى تمكنا من ابداء الرأى فيما
يتعلق بالثبات فى المبادئ المحاسبية .

وقد تتعرض السجلات المالية فى السنوات الاولى الى بعض المواقف التى
تجعلها غير دقيقة وحيث ان هذه السجلات تحتوى على قيم يمكن ان تؤثر تأخيرا
ها ما على نتائج العمليات للسنة محل الفحص فان المراجع يكون غير قادر على ابداء
رأيه عن قائمة الدخل عن السنة الحالية ، وعندما يكون الامر كذلك فان على
المراجع ان يوضح ذلك فى تقريره ويبين ان عدم دقة السجلات تمنعه من ابداء
رأيه ليس فقط بالنسبة لثبات المبادئ المحاسبية المطبقة ولكن بالنسبة لصحة نتائج
العمليات . ويمكن ان يظهر ذلك على النحو الاتى :

" ونظرا لعدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية فان السجلات المحاسبية الخاصة بالسنة الماضية لم تمكننا من تحديد اجراءات المراجعة بالشكل الذي يمكننا من ابداء الرأي فيها يتعلق بالثبات في المبادئ المحاسبية المطبقة سنة لاخرى .

وفي رأينا ان الميزانية العمومية المرفقة تصور بوضوح حقيقة المركز المالي للشركة في السنة الحالية " .

وانا كانت السجلات المحاسبية للسنوات الماضية معدة على اساس لا يترتب منه عرض صادق للمركز المالي ونتائج العمليات عن تلك السنوات فان مقارنة القوائم المالية التي يعد المراجع عنها تقريره ستكون قليلة الاهمية وتبعاً لذلك فانه يجنب ان تحذف الجملة الخاصة بالاشارة الى الثبات ويظهر ذلك على النحو الآتي :

" وقد اتبعت الشركة عند اعداد القوائم المالية للسنوات السابقة الاسـساس النقدي الا انه في بداية السنة الحالية اتبعت اساس الاستحقاق .

وفي رأينا ان الميزانية الملحقة تمثل بصدق المركز المالي للشركة في ٣٠ / ٦ / ١٩٩٠ وان قائمة الدخل تعبر بصدق عن نتائج العمليات عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ " .
٣- ما اذا كانت البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات ما لم يشير التقرير الى غير ذلك .

ان لعرض القوائم المالية بطريقة سليمة وواضحة علاقة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ويعتمد هذا العرض على كفاية البيانات التي تتضمن الامور الجوهرية .

وتتمثل هذه الامور في حسن ترتيب العناصر التي تتكون منها القوائم المالية واطهارها بالشكل الذي يمكن فهمه وكذلك ما تحتويه هذه القوائم والمذكرات المرفقة بها من تفاصيل وطريقة تصنيف هذه التفاصيل . كما يجب ان تظهر القوائم ما اذا كانت الامول الثابتة مقيدة برهن او مقيدة باي حق آخر ، وكذلك تظهر الاربع المستحقة لها وتحديد ارباح الاسهم والالتزامات المحتملة وكذلك الإهلاك المستحقة

وطبيعة وحجم المعلومات التي تخصها هذه الأرباح المحتملة • ولا يقصد بهذا التعداد للتصميمات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية المحصورة ولكن المقصود به الإشارة إلى طبيعة ونوع البيانات الضرورية التي تجعل من القوائم المالية وسيلة لاظهار المعلومات الكافية من المشروع •

ويجب ألا تؤدي زيادة البيانات التشغيلية إلى الخطأ في دقة البيانات • ويقوم المراجع الخارجي بأداء رأيه في أمر ما على ضوء الظروف والحقائق التي يكون على علم بها في وقت حدوث هذا الأمر • وقد تعطي الأحداث التي تظهر أخيراً أهمية كبيرة للأمور التي كانت وقت حدوثها ذات أهمية ضئيلة ، وهذا لا يؤدي إلى عدم صحة الرأي الذي أبداه المراجع الخارجي عند حدوث هذه الأمور •

وإذا امتنع المراجع الخارجي أن هناك أمور تتطلب إيضاحات كافية ولكن المنشأة حذفت هذه الإيضاحات ولم تظهرها في القوائم المالية ، فإنه يجب عليه أن يوضح ذلك في تقريره ويتحفظ عند أداء رأيه بخصوص هذه الإيضاحات •

ولا ينبغي أن تعتبر أنه يجب إعلان كافة المعلومات والبيانات ذلك لأنه توجد بعض أنواع من المعلومات إذا أعلنت فإنها تؤدي إلى الأضرار بالشركة أو مساهمينا • فعلى سبيل المثال نجد أنه في حالة رفع دعوى ضد المنشأة لتعديها على حق اختراع ملوك لمنشأة أخرى قد يدفع إدارة المنشأة الأولى إلى تكوين مخصص كساف للخسائر المحتملة بالرغم من أنها تتوقع الدفاع بشدة ضد هذا الأمر • ففي هذه الحالة نجد أن إعلان هذه الواقعة سوف يؤدي إلى أضرار بالنسبة للمنشأة ومساهمينا • وبالنسبة لإعلان المعلومات الهامة فإنها تنبئ • في ثقة المراجع في الجهة التي تعد بهذه المعلومات إذ بدون هذه الثقة فإنه سيكون من الصعب أن يحصل المراجع على المعلومات التي تمكنه من أداء رأيه الفني •

٤- ان يحتوى التقرير على رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وفى حالة امتناعه عن ابداء رأيه فى أمور معينة يجب تضمين التقرير الاسباب التى ادت الى امتناعه عن ابداء رأيه .

وفى جميع الحالات مادام توقيع المراجع موجودا على القوائم المالية فان التقرير يجب ان يوضح ايضا قاطعا كيفية الفحص الذى اجراه المراجع وكذلك درجة المسئولية التى يتحملها .

وان الهدف من المستوى الرابع من مستويات اعداد التقرير هو منع اى تحريف او تميع لدرجة المسئولية التى قبل المراجع تحملها مادام توقيع موجودا على القوائم المالية . ويجب ان يكون واضحا للمراجع ان درجة المسئولية التى قبل تحملها والتعبير عن رأيه سواء كان خالى من التحفظات او مقيدا بتحفظات يتوقف على درجة ونطاق الاختبارات التى اجراها والتى تتماشى مع مستويات المراجعة المتعارف عليها .

وبالرغم من ان المستوى الرابع من مستويات اعداد التقرير ينص على انه " يجب ان يحتوى التقرير على رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة ، او توضيح السبب الذى ادى الى عدم ابداء هذا الرأى ، فان هذا المستوى لا يمنع التعبير عن آراء منفصلة عن المركز المالى ونتائج العمليات .

نموذج لتقرير مختصر :

يستخدم نموذج التقرير المختصر عادة بالنسبة للقوائم المالية الاساسية . وهذا النموذج غالبا ما يعتبر جزءا مما يحتويه التقرير المطول . والمألوف احتواء نموذج التقرير المختصر فى فقرة " ابداء الرأى " - على وصف للعمل الذى انجزه المراجع ثم يظهر فى نهاية هذه الفقرة النتائج التى توصل اليها المراجع .

وبسبب ما لتأثير رأى المراجع الخارجى على قرارات المستثمرين والمقرضين فانه يجب ان يبدى رأيه بطريقة متناسقة ، وهذا لا يفيد المستثمرين والمقرضين فقط ولكنه يفيد المراجع نفسه بسبب ما تحمله من مسئوليات التعبير عن هذا الرأى .

والآتى نموذج للتقرير المختصر الذى اتخذته المهنة بصفة عامة :
 " راجعنا الميزانية العمومية لشركة ٠٠٠ فى ١٢ / ٣١ / ١٩ وكذا احساب رباح والخسائر المرافق من السنة المنتهية فى ذلك التاريخ . وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها وبعد اجراء الاختبارات للسجلات المحاسبية واجراء المراجعة الاخرى التى اعتبرناها ضرورية وتتمشى مع الظروف .

وفى رأينا ان الميزانية وحساب الارباح والخسائر يعطيان صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للشركة فى ١٢ / ٣١ / ١٩ وكذلك عن نتائج عملياتها عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتى طبقتها الشركة فى السنة السابقة " .

ويجب ان يوجه التقرير الى مساهمى الشركة والى مجلس الادارة اذا تم تعيين المراجع بواسطة هذا المجلس . اما اذا تم تعيين المراجع بواسطة مجلس الادارة ثم صدق عليه بواسطة المساهمين فانه يجب ان يوجه الى كليهما .

الرأى غير المقيد بتحفظات :

يكون رأى المراجع غير مقيد بتحفظات فى حالة ظهور المركز المالى ونتائج العمليات بصورة صادقة وامينة . ويكون رأى المراجع فى هذه الحالة متخذاً على اساس الفحص الذى قام به وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها والذى افصح عنها بان الشركة تطبق بثبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وان القوائم المالية تتضمن كافة المعلومات والبيانات التى تجعلها غير مضللة .

الرأى المقيد بتحفظات :

عند ما يكون رأى المراجع مقيدا بتحفظات ، فانه يجب تعديل فقرة الرأى فى نموذج التقرير المختصر وذلك بطريقة توضح طبيعة التحفظات . ويجب ان يظهر الرأى بصورة معددة موضوعات فقط كما يجب ان يحيط غسيرا واضحا لاسباب التحفظ واثره على المركز المالى ونتائج العمليات اذا كان من الممكن تحديده .

ويمكن اظهار طبيعة التحفظ بطريقة مقبولة بان يبين فى شكل ما هو مسموح به على القوائم المالية او يبين فى فقرة ابدأ الرأى " بالتقرير " ومهما يكن فان التحفظ المركز على الفحص العادى يجب ان يغطى تقرير المراجع ككل . وعند ما يكون التحفظ جوهريا بالدرجة التى يؤدى الى ابدأ رأى مناقض لما تظهره القوائم المالية كوحدة واحدة ، فانه يكون مطلوبا التنازل عن ابدأ الرأى او ابدأ رأى مخالف (معارض) .

ونوصى باستخدام التعبيرات التى تتضمن " ما عدا " او باستثناء " وذلك عند ابدأ آراء فى القوائم المالية تحتوى على تحفظات . وفى الحالات التى يكون فيها الامر غير مؤكدا فان العبارة المناسبة التى تستخدم هى " تتوقف على " ويجب عدم استخدام عبارة مثل " وفقا للايضاح السابق " وذلك لانها لا تعبر بطريقة واضحة وفعالة عن التحفظ .

ويجب ان نعتبر ان اى تعديل فى تعبيرات " فقرة الرأى " الواردة بنموذج التقرير المختصر يمثل تحفظا فى رأى المراجع . ومع ذلك فان الاشارة الى تقرير بعض المراجعين الخارجيين لا يفسر على انه تحفظا الفرض هذه الاشارة الى عدم تماسك القوائم المالية او ثبات الاسس المتعارف عليها التى اعتمدت على اساسها تلك القوائم . ولكن يجب ان يفسر ذلك على انه اشارة الى المسؤولية المؤسسية لاتمام العمل .

الرأى المعارض :

الرأى المعارض هو ذلك الرأى الذى يبين ان القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالى او نتائج العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

والرأى المعارض يكون مطلوبا فى اى تقرير حيث المعارضة بخصوص البيانات التى تتضمنها القوائم المالية تكون ضرورية لدرجة ان الحكم المقيد بتحفظ من قبل المراجع لا يجد ما يبرره . ولا يعتبر التنازل عن ابداء الرأى فى مثل هذه الظروف مناسبة لان المراجع الخارجى لديه من المعلومات ما يمكنه من تكوين رأى عن مدى صحة ما تعرضه القوائم المالية . وعندما يتخذ المراجع رأى معارض فانه يجب ان يبين كافة الاسباب التى ادت الى اتخاذ هذا الرأى .

التنازل عن ابداء الرأى :

عندما لا يتمكن المراجع من الحصول على القرائن المناسبة لتكوين رأى عن صدق ما تظهره القوائم المالية كوحدة واحدة ، فانه يبين فى تقريره انه غير قادر على التعبير عن رأيه فى هذه القوائم . وتظهر اهمية التنازل عن ابداء الرأى بسبب اهمية تحديد نطاق الاختبارات ، او وجود امور غير عادية تتعلق بقيمة عنصر ما يؤثر على المركز المالى او نتائج العمليات ومثل هذه الامور تجعل المراجع غير قادر على تكوين رأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة .

وبالنسبة الى اهمية تحديد نطاق الاختبارات فان المراجع قد يبين الاجراءات التى اتبعت او التى اخلت . وفى كلا الحالتين فانه يجب ان يبين بوضوح ان نطاق الفحص كان غير مناسب للتعبير عن رأيه فى القوائم المالية .

وعندما يتنازل المراجع الخارجى عن ابداء رأيه يجب عليه ان يبين كافة الاسباب التى ادت الى ذلك . فعلى سبيل المثال فانه عندما يتنازل عن ابداء رأيه بسبب عدم ملائمة نطاق الاختبارات يجب عليه ان يظهر أية اعتراضات تكون لديه تتعلق بصدق عرض القوائم .

القوائم المالية التي لم تراجع :

عندما لا تراجع القوائم المالية او عندما لم تتم عملية مراجعة هذه القوائم بطريقة تتناسب مع الظروف ، فانه يجب على المراجع الخارج ان يبين على كل صفحة ان هذه القوائم لم تراجع سواء عقب عليها ام لم يعقب عليها . ومن الافضل ان يتم التنازل عن ابداء الرأى بالنسبة للقوائم كلها ويظهر مثل هذا التنازل على الصورة الاتية :

" لم تراجع الميزانية العمومية لشركتكم فى ٢١ / ١٢ / ١٩ وكذا حساب الارباح والخسائر المرافق عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، ولذلك لانستطيع ابداء رأينا فيهما " ويجب تجنب اية عبارات قد تؤدى الى اعتقاد القارى ان فحصا من اى نوع قد تم وذلك عند اظهار التنازل عن ابداء الرأى . ويجب ان يرفض المراجع الاشتراك باية طريقة كانت فى القوائم المالية التي لم تتم مراجعتها والتي قد يعتقد انها مضللة او غير حقيقية .

الآراء السلبية :

وعندما يكون نطاق الفحص محدودا بسبب عدم القيام باجراءات المراجعة المتعارف عليها لاسباب ليس للمراجع دخل فيها فان التقرير لا يجب ان يصدر بصورة تحد من التحفظات الواجب اتخاذها فى هذا الشأن ، فلا يجب ان يتضمن التقرير عبارات تؤدى الى ابداء آراء سلبية كالعبارة التالية :

" ومع ذلك فانه لم يسترعى انتباهنا اى شئ يشير الى عدم صدق هذه القوائم ويسمح بالآراء السلبية هذه فى حالة المكاتبات التي تتم بين وكلاء التأمين والتي يبين فيها المراجع الاجراءات المحددة التي اتبعها بخصوص القوائم المالية التي لم يراجعها او البيانات المالية الاخرى التي يسجل فيها الضمانات والعمولات . ومثل هذه المكاتبات تظهر ان المراجع لم يقم باجراء فحص لهذه القوائم او البيانات .

الآراء المنفصلة :

فى بعض الحالات التى تتطلب التحفظ فى رأى او ابداء رأى معارض فيما يختص بصدق القوائم المالية كوحدة واحدة فان يجب على المراجع بيان نطاق الفحص الذى اجراه والذى ادى الى قيامه باتخاذ رأى معين .

وفى بعض الحالات الاخرى نجد ان المراجع قد يتحفظ فى رأيه او يبدى رأى معارض فى صدق بعض عناصر القوائم المالية ، ويطلق على ذلك اصطلاح الرأى " المنفصل " . وفى بعض الحالات حيث يوجد اعتراض شامل على القوائم المالية ما عدا بعض العناصر التى اقتنع بصحتها المراجع يجب ان يظهر التقرير بوضوح هذه العناصر المنفردة .

ولا يستطيع المراجع ابداء رأى " منفصل " الا اذا حصل على المعلومات والبيانات التى تثير ابداء هذا الرأى . ولا يجب ان يناقض الرأى " المنفصل " التحفظات التى اوردتها المراجع او يؤدى الى تداخل مضمحل فيما يختص بالقوائم المالية كوحدة واحدة .

وعندما يعبر المراجع عن رأى منفصل فانه يذكر اسم الحسابات التى يشتملها هذا الرأى او قد يذكر عبارة تدخل تحتها هذه الحسابات مثل عبارة " كافيّة الحسابات الاخرى " وعند استخدام الاسلوب الاخير فيجب على المراجع ان يعتنى بالحسابات التى تكون لها تأثير كبير . فعلى سبيل المثال لا يجب على المراجع ان يستخدم عبارة " كافة الحسابات الاخرى " عندما يبدى تحفظاً بخصوص عنصر المخزون ذلك لان رأيه المنفصل " بخصوص هذا العنصر سيتضمن تكلفة المبيعات ، مجمل الربح ، الربح قبل الضرائب ، الضرائب ، وصافى الربح ، ضرائب الدخل المستحقة ، الارباح المحتفظ بها " وفى اى الحالات فانه من المطلوب ان يوضح المراجع هذه النواحي الخاصة بالقوائم التى يغطيها الرأى " المنفصل " .

ويجب ان يلاحظ المراجع ان التعبير عن رأى " منفصل " يتطلب فحصاً شاملاً اكثر من الفحص الذى يتطلبه التعبير عن رأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة .

الظروف التي تؤدي الى تحول المراجع عن استخدام نموذج التقرير المختصر:

قد تتطلب بعض الظروف ان يتحول المراجع عن استخدام التقرير المختصر للقوائم المالية وتتمثل هذه الظروف فيما يلي :

أولا : نطاق الاختبارات التي يجربها المراجع ، وتأثر بما يلي :

١- الحالات التي تعوق تطبيق اجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية في الظروف الموجدة .

٢- القيود التي يفرضها المشروع .

٣- قيام مراجعون آخرون باجراء جز من الفحص .

ثانيا : عدم عرض القوائم المالية بصورة صادقة تظهر المركز المالي ونتائج العمليات بسبب :

١- عدم توافق تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٢- عدم كفاية المعلومات والبيانات .

ثالثا : عدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية .

رابعا : التطورات المستقبلية للامور التي لا يمكن التحقق منها ولا يمكن تقدير آثارها بطريقة صحيحة .

وسنتناول هذه الظروف بتفصيل اكبر فيما يلي :

أولا : نطاق الاختبارات :

١- الحالات التي تعوق تطبيق اجراءات المراجعة الضرورية .

قد تجعل الظروف احيانا انه من غير الممكن اتباع اجراءات المراجعة المألوفة . وعندما

يحدث ذلك فان المراجع قد يقنع نفسه باتباع اجراءات اخرى . واذا استطاع ذلك فان

نطاق الاختبارات يكون غير محدود ، ولا يتطلب الامر الاشارة الى اجراءات المراجعة

البديلة ما عدا فيما يختص بحالتي . الاولى تتعلق باجراءات تحقق اثبات الايراد

التي تخص آخر ميزانية والثانية تتعلق بالرقابة على جرد المخزون الذي يخص هذه

الميزانية .

وفي مثل هاتين الحالتين يجب ان يشير المراجع الى عدم اتباع الاجراءات المعتادة - وذلك في الفقرة الافتتاحية بتقريره وليس بالفقرة الوسطى - حتى ولو اقتنع بقدرته على تطبيق اجراءات اخرى للمراجعة .

ويجب ان يلاحظ ان عدم تطبيق الاجراءات المألوفة في بداية السنة لا تتطلب من المراجع ان يشير اليها في تقريره في حالة ما اذا اقنع نفسه باستخدام اجراءات مراجعة اخرى . ومع ذلك فقد يرغب المراجع في الاشارة الى الظروف التي يتم فيها الفحص وكذلك يصف باختصار الاجراءات الاخرى الذي اقتنع باتباعها .

وعند ما يكون المراجع قادر على اقتناع نفسه بتطبيق اجراءات المراجعة الاخرى يجب عليه ان يشير بوضوح - في الفقرة الافتتاحية ، او الفقرة الوسطى - الى حدود عمله معتمدا في ذلك على الاهمية النسبية التي تتضمنها القيم ، وقد ينحفظ المراجع في تقريره او بتنازل عن ابداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة .

وسرد فيما يلي مثال لتقرير المراجع الخارجي يبين هذه الحالة .
(الفقرة الافتتاحية)

راجعنا الميزانية العمومية لشركتكم في ٣٠ / ٦ / ١٩ وكذا حساب الارباح والخسائر المرافق عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ . وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها ووفقا للاختبارات الخاصة بالسجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الاخرى التي اعتبرناها ضرورية في مثل هذه الظروف . وذلك فيما عدا ما سنورده في الفقرة التالية .

(الفقرة الوسطى)

وبسبب اننا لم نكلف للعمل كمراجعين لشركتكم الا بعد ٣٠ / ٦ / ١٩ فاننا لم نضرم عملية الجرد الفعلي للمخزون في هذا التاريخ ، ولم نتمكن من الاقتناع بكميات المخزون باتباع اجراءات المراجعة الاخرى . ولقد كان المخزون اقل من المدة

أثر هام على نتائج عمليات هذا العام ، ولذلك فانتا لانستطيع ابداء الرأى فى حساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٣٠ / ٦ / ١٩٠٠

(فقرة الرأى)

وفى رأينا ان الميزانية العمومية المرفقة تظهر بصورة صادقة المركز المالى للشركة فى ٣٠ / ٦ / ١٩٠٠ وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة بثبات مع تلك التى كانت مطبقة فى العام السابق .

٢- القيود التى يفرضها المشروع :

عندما يعبر المراجع عن رأى به تحفظ بسبب القيود التى يفرضها المشروع على نطاق الفحص ، فان التحفظ يجب ان يخصص للعناصر الواردة فى القوائم المالية التى يبدى المراجع رأيه فيها بمعنى ان هذا التحفظ لا يخصص لسرد القيود التى فرضها المشروع . ونورد فيما يلى مثال يبين هذه الحالة :

(الفقرة الافتتاحية)

" ، وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها والاختبار الخاصة بالسجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الاخرى التى اعتبرناها ضرورية فى مثل هذه الظروف ، وذلك فيما عدا ما سنورده فى الفقرة التالية " .

(الفقرة الوسطى)

ووفقا لتعليقاتكم لم نطالب العملاء بالمصادقة على ارصدة رسوم التخزين المتجمعة الخاصة بهم . وتبعاً لذلك لانستطيع ابداء الرأى بخصوص عنصر رسوم التخزين والسدى تبلغ قيمته كما هى واردة بالقوائم المالية ٠٠٠٠٠٠ جنيه علما بان هذه القيمة تؤثر فى المركز المالى وفى نتائج العمليات "

(فقرة الرأي)

" وفى رأينا فيما عدا ما سبق ذكره فان الميزانية العمومية المرفقة
 ولا شك ان الفقرة السابقة تعبر بطريقة افضل عن الفقرة التالية :
 " وباستثناء القيد المفروض على نطاق فحصنا والسابق ذكره - ففى رأينا
 والسبب الذى من اجله اعتبرت الفقرة السابقة غير مفضلة انها لم ترجع
 سبب الاستثناء الى الاهمية للعنصر واثرها على القوائم المالية، ولكنها ارجعته
 الى القيود المفروضة على نطاق الاختبارات . وبالنسبة للامور التى لا يستطيع
 المراجع ان يتحقق منها بسبب القيود المفروضة على نطاق فحصه يجب على
 المراجع اظهارها فى تقريره . اما اذا كانت هذه الامور تسمح باستخدام
 تعبير " تتوقف على " عند التحفظ بشأنها فانه لا يتحتم على المراجع اظهارها
 فى تقريره .

وفى العادة نجد ان القيود التى يفرضها المشروع تتعلق بالرقابة على جرد
 المخزون والاتصال المباشر بالعملاء للحصول على مصادقاتهم . وفى الحالات
 التى يكون للمخزون ولرصيده اذم اهمية نسبية كبيرة فى التأثير على المركز المالى
 ونتائج العمليات ، يجب على المراجع ان يتنازل عن ابداء رأيه فى القوائم
 المالية كوحدة واحدة .

ونورد فيما يلى مثالا يبين هذه الحالة :

(الفقرة الافتتاحية)

" وقد تمت مراجعتنا واجراءات المراجعة الاخرى
 التى اعتبرناها ضرورية فى مثل هذه الظروف ، وذلك فيما عدا ما سنورده فى الفقرة
 التالية " .

(الفقرة الوسطى)

" ووفقا لتعليماكم فاننا لم نحضر عملية الجرد الفعلية للمخزون فى ٣٠ / ٦ / ١٩
 وتبعاً لذلك فاننا لا نستطيع ابداء الرأى بخصوص هذا المخزون الذى تبلغ قيمته
 كما هى ظاهرة بالمقاييس المالية جنيه .

(فقرة الرأى)

وبسبب اهمية عنصر المخزون فى ٣٠ / ٦ / ١٩ فى تحديد المركز المالى ونتائج العمليات ، فاننا لانستطيع ابداء الرأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة .

٣- قيام مراجعين آخرين باجراء جز من الفحص :

عند قيام المراجع باعداد تقريره عن القوائم المالية ، فانه قد لا يستطيع فحص القوائم المالية لوحدة او اكثر من اقسام او فروع المنشأة ، الا انه قد يتسلم بخصوص هذه الفروع تقارير من مراجعين آخرين . وتظهر مثل هذه الحالة ايضا عند اندماج الشركات . والسؤال الذى يتوارد الى الذهن فى هذا الخصوص هو : " ما مدى مسئولية المراجع الخارجى عن القوائم المالية التى يتسلم عنها تقارير من مراجعين خارجيين آخرين ؟ "

فى مثل الحالات السابقة فان المراجع الرئيسى سيميل دائما بعد القيام باجراءات معينة سيأتى شرحها فيما بعد - الى استخدام التقرير الذى يعمده المراجع الآخر لغرض التعبير عن رأيه فى القوائم المالية ، ولكنه لا يميل - مالم ينص على غير ذلك - الى تحمل مسئولية العمل المنجز الذى يكفى كأساس لابداء رأى المراجع الآخر .

وفى مثل هذه الحالات فان اتباع ذلك يكون امرا مقبولا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها . ويستطيع المراجع الرئيسى ان يبدى رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة دون ان يقيد هذا الرأى بتحفظ ما . ويترتب على ذلك انه لمن يتحمل مسئولية تخص المراجع الآخر . واستخدام التقرير الذى يعمده المراجع الآخر يفيد المراجع الرئيسى فى ابداء رأيه بطريقة مناسبة .

وقبل ان يقوم المراجع الرئيسى باستخدام تقرير المراجع الآخر ، يجب عليه ان يتأكد من حياد هذا المراجع وسمعته المهنية . وان كان هذا المراجع يؤدى عمله فى دولة اجنبية فانه يجب على المراجع الرئيسى ان يتأكد من ان المبادئ المحاسبية

ومستويات المراجعة في هذه الدولة تتشابه مع مثيلاتها في الدولة التي يعمل بها . كما يجب ان يقوم باى عمل يعتبره ضرورى لضمان التنسيق بين جهود وجهود المراجع الآخر حتى يتم فحص العناصر التي تؤثر في توحيد القوائم المالية ، ومن امثلة ذلك استبعاد العمليات التي تتم بين الفرع والمركز الرئيسى ، وتوحيد اسس العمليات المحاسبية التي تمارس في جميع فروع الشركة . وقد يتطلب الامر في بعض الاحيان ان يصدر المراجع الرئيسى توصيات الى المراجع الاخر او قد يقوم بإجراءات دورية له .

و بالرغم مما سبق فان المراجع الرئيسى لا يتحمل اية مسئولية سوى ما سبق بيانه ، ويظل المراجع الاخر مسئولاً عما قام به من عمل وعن الرأى الذى ابداه فيما يتعلق بالقوائم المالية التي قام بمراجعتها .

وفى اى نموذج للتقرير الذى يعده المراجع الرئيسى عندما يستخدم التقارير التي يعدها مراجعين آخريين :

" راجعنا الميزانية العمومية المجمعة لشركتكم فى ٣٠ / ٦ / ١٩ ، وكذا حساب الارباح والخسائر الموحد عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها ، وبعد اجراء الاختبارات التي اعتبرناها ضرورية وتتمشى مع الظروف الحالية . ولم نراجع القوائم المالية الخاصة بفرعكم بالسودان والتي راجعها احد المراجعين القانونيين هناك وتسلمنا منه تقريره عن هذه القوائم وقد استندنا الى هذا التقرير فى ابداء رأينا عن هذه القوائم .

" وفى رأينا ان القوائم المالية المجمعة تعطى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للشركة فى ٣٠ / ٦ / ١٩ وكذلك . . . الخ " .

وقد يوضح المراجع الرئيسى انه استند الى تقرير المراجع الاخر فى فقرة الرأى بدلا من توضيح ذلك فى آخر الفقرة الافتتاحية كما هو ظاهر فيما سبق ، ويمكن بيان ذلك فيما يلى :

”فقرة الرأي“

”وفى رأينا ، الذى يستند الى ما قمنا به من مراجعة والى تقرير المراجع القانونى السابق الاشارة اليه ، فان القوائم المالية المجمعة تعطى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للشركة فى ٣٠ / ٦ / ١٩٠٠ وكذلك ٠٠٠٠“

وفى بعض الحالات التى لا يرغب فيها المراجع الاستغادة من تقرير المراجع الاخير فى ابداء رأيه عن القوائم المجمعة يجب ان يقيد رأيه بتحفظ او يتنازل عن ابداء الرأى فى هذه القوائم . وفى هذه الحالة يجب ان يبين الاسباب التى دعت الى ذلك .

وقد يأخذ المراجع الرئيسى على عاتقه تحمل مسئولية العمل الذى قام به المراجع الاخر كما لو قام به هو . ويتم ذلك فى الحالات الاتية :

- ١- عندما يكون المراجع الفرعى يعمل مراسلا للمراجع الرئيسى .
- ٢- عندما يكون المراجع الرئيسى كلف المراجع الاخر بالعمل كوكيل له .
- ٣- اذا قام المراجع الرئيسى بعمل فحص كامل لما تم انجازه بواسطة المراجع الاخر .
- ٤- اذا كانت الاهمية النسبية للقيم ضئيلة .

وعندما يأخذ المراجع الرئيسى على عاتقه تحمل مسئولية العمل الذى قام به المراجع الاخر فانه لا يحتاج الى الاشارة اليه فى تقريره . واذا اشار عنه فى تقريره فانه يجب ان يبين انه مسئول عما ينجزه هذا المراجع .

ثانيا : عدم عرض القوائم المالية بصورة صادقة :

وينشأ عدم عرض القوائم المالية بصورة صادقة نتيجة :

- ١- عدم توافر الجادى المحاسبية المتعارف عليها
- ٢- عدم كفاية المعلومات والبيانات . ونتناول فيما يلى :

١- عدم توافر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

بينما ما سبق انه عندما يعتقد المراجع الخارجى بأن عرض عنصر من العناصر التى تظهرها القوائم المالية والذي يمثل اهمية نسبية كبيرة قد تم اظهاره بصورة تختلف مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فانه يجب ان يقيد رأيه بتحفظ .
وانا كان هذا الاختلاف يؤثر بدرجة كبيرة على المركز المالى ونتائج العمليات فانه يجب على المراجع ان يبدى رأيا معارضا فى هذه القوائم العالية يبين المراجع بوضوح الاساس الذى استند اليه فى ابداء رأيه المقيد بتحفظ او الرأى المعارض .

وفيما يلى مثالا يبين هذه الحالة :

" قامت الشركة بتسجيل قيمة المبيعات التى تم بيعها بالتقسيط لمدة خمس سنوات بالكامل فى دفاترها . ولكنه للاغراض الضريبية تم تحديد الربح من هذه المبيعات وفقا للاقساط المحصلة فقط ولم يكون مخصص ضرائب لمقابلة الارباح الخاصة بالاقساط التى سيتم تحصيلها فى المستقبل وذلك وفقا لما تتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . وعند اخذ هذا المخصص فى الاعتبار فان صافى الربح سينخفض بمبلغ ٠٠٠٠٠ جنيه تقريبا ، ويظهر ضمن مجموعة المخصصات بالميزانية مبلغ ٠٠٠٠٠ جنيه تقريبا لمقابلة التزام على الشركة يتمثل فى الضرائب المؤجلة " .

ويظهر الرأى المقيد بتحفظ فى فقرة الرأى على النحو الاتى :

" وفى رأينا - فيما عدا المخصص الذى لم يكون لمقابلة الضرائب كما هو مبين فى الفقرة السابقة فان الميزانية الملحقه تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٢٠/٦/١٩ وان حساب الارباح والخسائر ٠٠٠٠٠٠ " .

ويظهر الرأى المعارض فى فقرة الرأى على النحو الاتى :

" وبسبب ما لاهمية قيمة مخصص الضرائب كما هو مبين في الفقرة السابقة

فان القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي للشركة في ٣٠ / ٦ / ١٩

وكذلك نتائج العمليات عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ بما يتماشى مع

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الشركات العامة :

ان الفروض الاساسية التي يتضمنها اصطلاح " المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها والتي تختص بالمشروعات والشركات التي لا تخضع للاشراف

الحكومي يمكن تطبيقها بنفس الدرجة على المشروعات والشركات التي تنظمها

اللوائح الحكومية ومن امثلة هذه الشركات شركات المنافع العامة والنقل

العام والتأمين والهيئات المالية . . . الخ وشركات القطاع العام .

ووفقاً لذلك فان المستوى الاول من مستويات اعداد التقرير يعتبر استخدام

بنفس الدرجة لابداء الرأي في القوائم المالية لهذه الشركات ومدى تماشيها مع

اللوائح القانونية التي تحدد اجراءات التنفيذ والرقابة عليه . ويجب ان تعالج

اي - اختلافات جوهرية عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بنفس الطريقة

التي تعالج بها بالنسبة للشركات التي لا تنظمها اللوائح القانونية . وعادة

ما يتطلب الامر ابداء رأي مقيد بتحفظ او معارض بالنسبة لهذه القوائم . ومع

ذلك فان الرأي المعارض قد يصحبه رأي منفصل عن العناصر غير المؤثرة

والظاهرة بالقوائم واي بيانات معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ويجب ان نسلم بان هناك اختلافات بالنسبة لتطبيق المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها في كل من الشركات التي تنظمها اللوائح الحكومية والشركات

الاخرى التي لا تنظمها هذه اللوائح ذلك لان النوع الاول يخضع للاجراءات

البيروقراطية انما النوع الثاني لا يخضع لهذه اللوائح . وان هذه الاختلافات

نحتس بصفة رئيسية بالزمن الذى فيه تدخل العناصر المختلفة فى تحديد مافى الربح طبقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات . كما يجب ان نسلم بان الانظمة المحاسبية لاتتعلق مباشرة بالاجراءات الروتينية التى تفرض على الشركات التى تخضع للوائح الحكومية وان فرض مثل هذه الانظمة المحاسبية لاتعنى بالضرورة انها تتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وحيث ان القوائم المالية الخاصة بالشركات التى تخضع للوائح الحكومية يجب ان تعد وفقا للانظمة المحاسبية المفروضة فان المراجع الخارجى مسئول عن ابداء رأيه فيما يتعلق بمدق هذه القوائم وفقا لهذه الانظمة المفروضة . ولا يوجد اعتراض على تقرير المراجع التى يحتوى على مثل هذا الرأى الا انه يجب على المراجع ان يراعى المستوى الاول من مستويات اعداد التقرير .

٢- عدم كفاية المعلومات والبيانات :

يجب ان نوضح المعلومات والبيانات الجوهرية اللازمة لاطهار صحة عرض القوائم المالية ، وقد تتضمن هذه المعلومات المذكرات الملحقة . وعند ما يقوم المراجع بكتابة هذه المعلومات فى تقريره او اى نشرات اخرى يجب عليه ان يشير اليها فى القوائم المالية . وعندما ترفض المنشآت اظهار بيانات تعتبر جوهرية لصحة عرض القوائم المالية فانه يجب على المراجع ان يزود تقريره بالمعلومات الضرورية والاضافية - ويظهر ذلك عادة فى الفقرة الوسطى - كما يجب ان يقيد رأيه بتحفظ مناسب .

وفىما يلى مثال لهذه الحالة :

" الفقرة الوسطى "

" اصدرت الشركة فى ١٥ / ١ / ١٩٠١ سندات قيمتها ٠٠٠٠ جنيه وذلك

لتمويل التوسع فى التجهيز الآلى . وكانت شروط الاصدار تنص على دفع

القوائد عن هذه السندات بعد ٢١ / ١٢ / ٣٠١٩ .

” فقرة الرأي ”

” وفي رأينا - فيما عدا ما سبق ذكره في الفقرة السابقة فإن القوائم المالية للشركة تمثل بصدق المركز المالي للشركة في ”

وقد يرغب المراجع في بعض الحالات ان يضمن تقريره بيانات اضافية - والتي لا تكون لازمة لصحة عرض القوائم المالية - لالقاء الضوء على بعض الامور او ليسانع في تفسير القوائم المالية ولان الايضاح الاضافي هذا لا يقصد به التحفظ فيما يختص بنطاق الفحص او الرأي في القوائم المالية ، فانه لا ينبغي على المراجع ان يشير الى ذلك في تقريره .

ثالثا : عدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية :

فيما يختص بالتحفظات الخاصة بعدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فقد اشرنا اليها فيما سبق .

رابعا : التطورات المستقبلية للامور التي لا يمكن التحقق منها ولا يمكن تقدير آثارها بطريقة صحيحة :

يتوقع من ادارة الشركة في العادة ان تقوم بتقدير الامور التي قد يتأثر بها المركز المالي ونتائج العمليات . وفي الحالات التي لا يمكن تحديد هذه الامور بطريقة معقولة في وقت قيام المراجع باعداد تقريره ، فانه يجيب على المراجع ان يقيد رأيه بتحفظ مناسب . ومن امثلة هذه الامور الضرائب المتوقعة سدادها ، والالتزامات الطارئة ، والتعويضات التي قد يصدر بها حكم قضائي .

وفي مثل هذه الحالات يمكن استخدام تعبير المتوقف على ”

وفيما يلي مثال لهذه الحالة :

” فقرة الرأي ”

” وفي رأينا - المتوقف على التعديلات في الميزانية وفي حساب الارباح والخسائر بسبب التحديد النهائي للضرائب المستحقة على الشركة عن السنة

السابقة وذلك كما هو مشار اليه في الملحوظة رقم (١) بالقوائم المالية ،
 فان القوائم المالية للشركة تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى
 الس. ر. رقم (١) : يوجد نزاع بين الشركة ومصلحة الضرائب عن الضرائب
 المستحقة عن السنوات من ١٩٨٠ - ١٩٩٠ - ١٩٩٠ والتي تبلغ قيمتها ٠٠٠٠٠ جنية
 ماعدا الفوائد . والامر الان مرفوع امام القضاء وبنا عليه فانه لا يمكن تحديد
 مدى التزام الشركة الا انه لم يكون مخصصا لمقابلة هذا الالتزام الطارى .

وقد يحدث عدم التأكد احيانا بالنسبة للاصول التى يستلزم الامر تقييمها
 على اساس تقديرى من قبل الادارة ، وقد يتطلب الامر هذه الحالة ابدا
 رأى مقيد بتحفظ ولذلك فان التعبير المناسب لابدا رأى هو تعبير " يتوقف
 على " .

" فقرة الرأى "

" وفى رأينا - المتوقف على نجاح المشروع (س) فى تغطية تكاليف الابحاث
 فيما بعد والتي تبلغ ٠٠٠٠٠ جنية كما هو موضح فى الملحوظة رقم (٢) بالقوائم
 المالية ، فان القوائم المالية للشركة تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى
 "

وفى بعض بعض الحالات قد يوجد نتائج لا يمكن تحديدها بصورة مؤكدة
 بالرغم من ان هذه النتائج تكون جوهرية وتستدعى تحفظ فى الرأى . ففى
 حالة رفع دعوى امام القضاء ضد المنشأة لتعويض البعض عن اضرار جسيمة فانه
 بسبب عدم التأكد من نتيجة هذه الدعوى يكون على المراجع التنازل عن الرأى
 ويكون ذلك كما يلى :

" فقرة الرأى "

" بسبب تأثير الدعوة القضائية المحتمل والسابق ذكرها والتي نتيجتها غير
 محققة فانه لا يمكننا ابدا رأى فى القوائم المالية ككل "

ابداً الرأى فى القوائم المالية لسنة سابقة .

يستخدم المراجع المحاسبى القوائم المالية لسنة سابقة لغرض المقارنة
ولذلك فانه لا يضمن تقريره رأيه فى هذه القوائم . وعندما يكون لدى
المراجع استثناء او تحفظ هام بالنسبة لهذه القوائم فانه يجب ان يوضح
ذلك فى تقريره . وقد يقوم المراجع بفحص القوائم المالية السابقة لسنة
سابقة لسنة الفحص وهو فى هذه الحالة قد يفضل الاشارة الى ذلك
فى تقريره فى الفقرة الافتتاحية .

العمليات التى تقع فى تاريخ لاحق لتاريخ اعداد القوائم المالية :

يقوم المراجع بتقديم تقريره مع القوائم المالية التى تبين المركز المالى
فى تاريخ معين وكذلك نتائج العمليات عن الفترة المنتهية فى ذلك التاريخ .
وتكون العناصر التى تتضمنها هذه القوائم ذات طبيعة تاريخية . ان ان
القوائم المالية التى تخص فترة معينة هى فى الحقيقة تظهر مرحلة من التاريخ
المالى للمشروع .

وعندما يبدي المراجع رأيه فى القوائم المالية فهو يأخذ فى الاعتبار عند
الفحص كافة العناصر التى تضمنتها هذه القوائم . ولكن مع ذلك فانه
احيانا توجد بعض العمليات التى تحدث فى فترة تالية لتاريخ الميزانية ويكبر
لها اثرها الجوهرى على القوائم المالية او تكون ذات اهمية فيما يتعلق بما
تظهره هذه القوائم ، وفى مثل هذه الحالات يجب اجراء التسويات الخاصة
بالقوائم او ايراد شرح او تفسير للقوائم المالية .

يجب ان يمتد الفحص الذى يقوم به المراجع الى الفترة اللاحقة لاعداد
الميزانية . وبالرغم من ان المراجع ليس من واجبه التوسع فى اجراءات المراجعة
العادية ليعطى هذه الفترة اللاحقة فان برنامج المراجع يتضمن فى العادة
ما يلى :

- ١- بعض الاجراءات التي يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية .
- ٢- بعض الاجراءات العامة التي تستمر في العادة من اول الى آخر فحمة .
- ومن امثلتها قراءة محاضر الجلسات ، التقارير الفترية ، ومناقشة الادارة .
- مسئولية اعداد التقرير :

ان مسؤولية المراجع في اعداد التقرير وتضمينه العمليات التي تحدث في تاريخ لاحق تتصل مباشرة بالمستوى الثالث من مستويات اعداد التقرير الذي يقضى بان البيانات الواردة في القوائم المالية تعتبر معبرة تعبيراً كافياً عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات طالما لم يشر في التقرير الى غير ذلك .

ويجب ان يأخذ المراجع في اعتباره العمليات اللاحقة ويطلب بتعدد يسئل المسابات ويتوضيح العمليات الجوهرية بشرح واضح بالقوائم المالية .

انواع العمليات اللاحقة :

- يوجد بصفة عامة ثلاثة انواع من العمليات اللاحقة وهي :
- ١- العمليات اللاحقة التي تؤثر مباشرة على القوائم المالية ويجب ان تظهر هذه العمليات في القوائم المالية . واذا امكن الحصول على المعلومات الخاصة بهذه العمليات اللاحقة في تاريخ اعداد الميزانية فانه يجب اجرا التعديلات اللازمة في القوائم المالية . ومن امثلة هذه العمليات تحصيل ارصدة العملاء ، او تحديد التزامات على اساس لا تتماشى مع التوقعات السابقة .
 - ٢- العمليات اللاحقة التي تؤثر على القوائم المالية لسنة سابقة ولكن قد يكون من الصواب اظهارها وهذه العمليات لا تستدعي اجرا تعديلات بالقوائم المالية . ومن امثلتها بيع اسهم رأس المال او اصدار السندات بشروط مقيدة ، او شراء مشروع او التلف الناتج عن الحريق الخ .

٣- العمليات اللاحقة التي لا يمكن اظهارها بالقوائم المالية • ومن امثلتها
العمليات غير القابلة للتقدير مثل الحروب والقوانين والاضرابات والانداماج
والخسائر من عميل هام • الخ •

واظهار هذه الحالات غالبا مايخلق شك في سبب اظهارها والنتائج
المخططة يمكن ان تكون مضللة وتكون غالبا ذات صفة اخبارية • ومع ذلك
فانه في حالات نادرة قد يكون لها وزنا مؤثرا مما يستدعي اظهارها •
اجراءات المراجعة التي تمتد لفترة لاحقة :

ان المراجع ليس مسئولا عن القيام باجراءات المراجعة العادية للعمليات
الخاصة باى فترة زمنية لاحقة لتاريخ اعداد الميزانية • ومع ذلك فان المراجع
لاتعام فحصه للقوائم المالية فان اجراءات المراجعة التي يقوم بها تتضمن فسي
جزءا منها قراءة محاضر الجلسات والتقارير الفترية للشركة ويتعرف على بعض
العمليات التي يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية • ويجب ان يقوم بالاستقصاء
عن العمليات التي تحدث بعد تاريخ اعداد الميزانية وتكون ذات تأثير هام
بالنسبة للقوائم المالية • كما يجب ان يتتبع كل عنصر من عناصر القوائم المالية
خلال فترة زمنية معينة • ومثل هذه الاجراءات تكون في العادة توضيحية
وتعسر للمراجع بعض الامور وبالرغم من ذلك فانها لا تكون اجبارية •
ويجب ان يكون واضحا انه لا توجد فترة معينة لاحقة لتاريخ اعداد الميزانية
تتخذ على انها الفترة التي يجب ان يهتم بها المراجع لاتعام الصور المختلفة
لفحصه • ان تعتمد هذه الفترة على المتطلبات العملية ، فقد تكون قصيرة
نسبيا او قد تتطلب عدة شهور • وايضا فانه لا يتم تنفيذ كل اجراءات المراجعة
في وقت واحد وكذلك فان بعض صور الفحص قد تمتد بدرجات مختلفة للعمليات
الخاصة بالفترة اللاحقة ، بينما قد يتم فحص العمليات الاخرى في تاريخ اعداد
الميزانية او قبل هذا التاريخ • ولذلك فان تعامل المراجع الخارجي مع
العمليات الخاصة بفترة لاحقة سوف يقل تدريجيا كلما اقترب من اتمام اجراءات المراجعة
المختلفة والتي تتطلب ان يمتد الفحص الى فترة لاحقة •

ولكن يدعم المراجع قيامه بالفحص بدرجة معقولة يجب عليه استكمال اجراءات
مراجعته بالقيام باجراءات اضافية معينة تختص بالعمليات اللاحقة للمدى
المعقول وبما يتماشى مع الظروف . ويجب ان تتنافس مسنوية المراجع
في اظهار العمليات اللاحقة عقب نهاية العمل الميداني ، كما يجب ان
يعتمد المراجع على غالبية الاستفسارات التي يوجهها الى مديري وموظفي
الشركة .

وتحت الظروف العادية فان الاجراءات الاضافية يجب ان تشمل مايلي :

١- الاطلاع على البرامج النهائية وفحص الجوانب المناسبة الاخرى لاعداد
القوائم .

٢- الاطلاع على القوائم المالية الدورية لآخر فترة لمقارنتها بالقوائم الاخرى
لفترات سابقة .

٣- الاطلاع على محاضر جلسات اجتماع الجمعية العمومية ومحاضر جلسات
مجلس الادارة . وفيما يختص بالاجتماعات التي تدون في محاضر فان المراجع
يستفسر عن الامور التي تم معالجتها في هذه الاجتماعات .

٤- الحصول من الادارة على شهادة بخصوص ما اذا كانت هناك اية عمليات
حدثت في الفترة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية والتي تكون من وجهة نظر
الادارة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية ويتطلب الامر الاشارة اليها
في مذكرة في القوائم المالية . وان تم الحصول على هذه الشهادة فانه
يعتبر جزء من الفحص وخطاب تأييد بانه لا توجد - او توجد - عمليات
ذات اثر جوهري خلال الفترة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية .

٥- الاستقصاء من المديرين والموظفين عن المسائل المالية والمحاسبية
ومن امثلة هذه المسائل مايلي :

أ - ما اذا كانت العناصر الرئيسية التي تتضمنها القوائم المالية تم معالجتها
وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي على اساسها تم اعداد القوائم
المالية التي يعد المراجع تقريره عنها .

ب - ما اذا كان قد تمت التسويات اللازمة لظهور المركز المالي في تاريخ محدد وكذلك نتائج العمليات عن هذه الفترة وان هذه التسويات تنعكس على القوائم المالية الفترية .

ج - ما اذا كانت قد تمت اية تسويات للعناصر العادية المتكررة وذلك اشياء الفترة الدورية وفي تاريخ الاستقفا .

د - ما اذا كان يوجد في تاريخ القوائم المالية الفترية او تاريخ الاستقفا اية التزامات عارضة مهمة .

ويجب ان توجه هذه الاستقصاءات ايضا الى المسائل القانونية التي تتعرض لها المنشأة .

هـ - ما اذا كان يوجد اى تغيير جوهري في المركز المالي او في نتائج العمليات وذلك في تاريخ لاحق لتاريخ اعداد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجع .

او الى تغيير في رأس المال او القروض طويلة الاجل في تاريخ الاستقفا .

و - تتبع المركز الجارى للعناصر التي تم تقديرها على اساس حكمي .

تاريخ التقرير :

عموما يجب ان يستخدم التاريخ الذي اتم المراجع فيه فحصه كتاريخ للتقرير الذي يعده المراجع . وفي معظم الحالات نجد ان هذا التاريخ سيتفق مع زمن انجاز المراجع لمهمته في مقر المنشأة .

وفي بعض الحالات التي يؤرخ فيها تقرير المراجع بصفة اساسية بعد تاريخ انجاز كافة اجراءات المراجعة الهامة فانه من المرغوب فيه ان يبين المراجع ان تقريره هذا يركز على الفحص الذي تم انجازه في تاريخ سابق . ومع ذلك فان المراجع قد يفضل ان يستمر في طلب الاستقصاءات (ولكن ليس الفحوص) حتى تاريخ اعداد التقرير .

وتعد التقارير المطولة غالبا في تاريخ لاحق لتاريخ اصدار التقرير المختصر وذلك من البيانات التي يتم الحصول عليها خلال الفحص الذي يكون اساس اصدار التقرير المختصر او ايدا الرأي .

ويجد القديد من المراجعين انه من المعطى ان يعطى نفس تاريخ
التقرير المختصر للتقرير المطول للتخلص من الاشارة الى اية امور قد تظهر
خلال الفترة اللاحقة لاعداد التقرير المختصر وفي بعض الحالات يصدر
التقرير المطول في نفس الوقت الذي يصدر فيه التقرير المختصر .

ويجب العناية بكيفية استخدام التاريخ ان التقرير المطول يحتوى
على تعليقات تشير الى تاريخ اصدار التقرير المختصر الذى يكون تاريخه
سابقا لتاريخ اصدار التقرير المطول . ويجب الاشارة الى التقرير المختصر
الى ان التقرير اللاحق يركز على ما تم انجازه وقضى . وليس من واجبات
المراجع ان يقوم بالفحص او الاستقصاء عن العمليات التى قد تحدث خلال
فترة اصدار التقريرين . مع عدم الاشارة الى هذه العمليات فى تقريره
الثانى .

الصورة الاضافية للتقرير السابق اعداده :

لاسباب متعددة قد يطلب العميل من المراجع اعطاء صور اضافية من
التقرير الذى سبق اعداده . وفى العادة فان المراجع يقوم ببذل الجهود
لكى يعد هذه الصور بطريقة مماثلة للتقرير الاصلى سواء فى المظهر او التاريخ
وبنفس الحالة فان هذه الصور الاضافية قد اعدت فى نفس وقت اعداد النسخة
الاصلية التى سلمت للعميل . وفى مثل هذه الحالات نجد ان الصور الاضافية
قد تسلم للعميل بدون القيام بفحص اضافى او استقصاء للعمليات التى قد
تحدث بين الفترة من تاريخ اصدار التقرير الاصلى وتاريخ طلب الصور الاضافية .
وفى بعض الحالات غير العادية التى تتغير فيها ظروف الشركة نجد انه من
المرغوب فيه اذا طلب العميل صور اضافية فان على المراجع ان يقوم باصدار
تقرير معدل يبين فيه التغيرات الهامة واللاحقة لتاريخ اصدار التقرير
الاصلى .

التقرير المطول :

بينما نجد ان مهنة المراجعة قد وضعت نموذجاً للتقرير المختصر بالنسبة للقوائم المالية الا ان المراجعين قاموا بالاضافة الى ذلك باصدار تقارير مطولة . وتشتمل هذه التقارير بالاضافة الى العناصر الاساسية للقوائم المالية على ما يلى :
لهذه القوائم ، وبيانات احصائية ، وتعليقات ايضاحية الى جانب معلومات اخرى مادية التى قد يكون البعض منها ذات طبيعة غير محاسبية . ونفس التقرير المطول نجد احيانا ان الوصف الذى يورده المراجع لبيان نطاق فحصه يكون اكثر تفصيلا من الوصف الذى يورد فى التقرير المختصر العادى . وقد يقوم المراجع باصدار كل من التقرير المختصر والتقرير المطول ويستخدم فى نفس الغرض ، الا ان التقرير المطول يتناول بصورة اكثر تفصيلا كل ماورد فى التقرير المختصر .

يطلب المستوى الرابع من اعداد التقرير ضرورة اظهار طبيعة الفحص الذى يقوم به المراجع ودرجة المسؤولية التى يحملها ، وهذا يطبق بالنسبة لكل من التقرير المختصر والتقرير المطول .

ويستخدم فى كتابة التقرير المطول نفس العبارات التى تستخدم فى كتابة التقرير المختصر . ولان التقرير المختصر العادى يغطى فقط القوائم المالية الاساسية فيجب على المراجع ان يبين بوضوح موقفه بالنسبة للبيانات الاخرى التى تظهر فى التقرير المطول . وهذا يتم عن طريق اظهار ما يلى :

١- قيامه بالفحص الاساسى الذى يمكنه من تكوين رأى عن القوائم المالية الاساسية التى يبدى رأيه فيها كوحدة واحدة .

٢- البيانات التى يحتوى عليها التقرير المطول بالرغم من انها لا تعتبر ضرورية لبيان صدق المركز المالى ونتائج العمليات ، الا انها تقدم بفرض القيام بتحليل اضافى للقوائم . وسواء كانت تتشعب مع اجراءات المراجعة المطبقة عند فحص القوائم المالية الاساسية او لا تتشعب مع هذه القوائم يجب على

المراجع ان يبين مصدر المعلومات ونطاق الفحص الذى قام به وكذلك مدى المسؤولية التى يتحملها .

وعندما يقوم المراجع باعداد التقرير المطول فى زمن اعداد التقرير المختصر فانه يجب ان يتأكد من الآتى :

١- عدم احتواء التقرير المطول لبيانات اذا حذفت من التقرير المختصر ادى ذلك الى احتمال ان يكون هذا التقرير مضللا بسبب عدم كفاية المعلومات والحقائق الاساسية التى تكون معلومة للمراجع .

٢- لا تؤدى البيانات او التعليقات التى يحتوى عليها التقرير المطول الى ان تكون اداة لأيراد استثناء او تحفظ ، بل يجب ان تكون مجرد اداة للتوضيح .
بالاضافة الى ذلك فان المراجع يجب ان يأخذ فى اعتباره ما يحتويه التقرير المطول من بيانات مالية بان هذه البيانات يجب ان يقوم بتوضيحها فى حدود ما يختص بالقوائم المالية والسجلات المحاسبية .

وبجب ان يفهم المراجع باعداد التقرير المطول بطريقة تجعله واضحا ويبدى المراجع رأيه المهني عما تحتويه القوائم المالية كما هو الحال بالنسبة للتقرير المختصر .
المقارير الخاصة :

يشير اصطلاح " التقارير الخاصة " الى التقارير التى تعد من اجل ابداء رأى خاص . فقد يكون التقرير المختصر العادى غير مناسب فى حالات معينة مما يجعل الامر ضروريا لاعداد تقرير لبداء رأى خاص فى امر معين ، ومن امثلة التقارير الخاصة :

١- التقارير عن القوائم المالية والخاصة بالمنشآت التى تحتفظ بحساباتها وتعتمد قوائمها على اسس محاسبية غير كاملة او على اساس نقدى . وفى هذه الحالة نجد ان هناك اختلاف جوهري بين الاسس التى تطبقها هذه المنشآت وبين الاسس المحاسبية التى تتبع عادة فى اعداد القوائم المالية . وقد تتمثل هذه المنشآت التى يكون هدفها الربح مثل المنشآت الفردية وشركات الاشخاص او قد تتمثل فى المنشآت التى لا يكون هدفها الربح .

٢- التقارير عن القوائم المالية الخاصة بالتنظيمات التي لا تهدف الى الربح والتي تتبع انظمة محاسبية تختلف عن التي تتبعها المنشآت التجارية التي تهدف الى الربح . وتتمثل هذه التنظيمات في المستشفيات والجمعيات والمؤسسات العلمية

٣- التقارير التي تعد لاغراض معينة مثل :

(أ) التقارير المتعلقة فقط بنواحي معينة في القوائم المالية . وهذه قد تشمل التقارير والتي احيانا تكون في شكل خطاب والمتعلقة بدراسات خاصة ، وقد تشمل هذه الدراسات في الدراسات المتعلقة باصدار سندات او لتحديد ايجارات او قيمة ممتلكات او لتحديد انصبة الاشتراك في الارباح . . . الخ .

(ب) التقارير التي تحفظ بالجهات الرسمية باشكل معين ، والتي تؤدي الى اظهار القوائم بطريقة موحدة . وقد تقدم هذه التقارير لتلك الجهات للتحديق على ما تحتويه .

ويمكن تطبيق المستويات العامة ومستويات العمل الميداني على ما تشتمله التقارير الخاصة وذلك في حدود المدى المناسب الذي يتلائم مع نوع الاستخدام لهذه التقارير .

ويمكن تطبيق المستوى الثالث والرابع من مستويات اعداد التقرير على التقارير الخاصة . كما يمكن تطبيق المستوى الثاني من مستويات اعداد التقرير والذي يتعلق بمدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك في حالة اعداد التقرير الخاص لبيان المركز المالي للسنة الحالية وكذلك نتائج العمليات عن هذه السنة . وعندما يكون التقرير متعلق بامور اخرى فان الاشارة الى مدى الثبات تكون عادة مناسبة ولكنها تعتمد على طبيعة الامر الذي يعد التقرير عنه .

والمستوى الاول من مستويات اعداد التقرير لا يطبق على القوائم التي لا تهدف الى بيان المركز المالي ونتائج العمليات . ومن امثلة هذه القوائم ، القوائم التي تعد على اساس المتحصلات والمدفوعات النقدية . وعند اعداد التقرير الذي

يتعلق بهذه القوائم يجب على المراجع ان يتأكد من انه يوجد توضيح
لا لبس فيه بالنسبة للاساس الذى اتبع عند اعدادها . ويجب على المراجع
ابدأ رأيه فى هذه القوائم سواء اظهرت بصدق البيانات على الاساس التى
اعدت عليه او لم تظهرها وفى هذه الحالة يجب على المراجع تجنب استخدام
اصطلاح " الميزانية العمومية " او " قائمة الدخل " او الاصطلاحات
الآخري التى تستخدم للإشارة الى هذه القوائم .

القوائم المالية المعدة على أساس نقدي :

عند قيام المراجع باعداد تقرير عن القوائم المالية التى اعدت على اساس
نقدى لبيان المركز المالى ونتائج العمليات ، فان على المراجع ان يوضح
سواء على تلك القوائم او اسفلها فى تقريره ما يلى :

- أ - ان القوائم المالية اعدت على اساس المتحيلات والمدفوعات النقدية .
 - ب - الطبيعة العامة لاية مهمة حذفت ومدى اثر هذا الحذف على القوائم
المالية . ومن امثلة هذه العناصر الهامة حسابات العملاء والموردين .
 - ويمكن ان يظهر المراجع رأيه فى هذه القوائم على النحو الآتى :
- " فقرة الرأى "

فى رأينا ان القوائم تعلى صورة صادقة لحقوق والتزامات الشركة فى ٣١ /
١٢ / ١٩ المستخرجة من العمليات النقدية وما تم تحصيله من ايسرادات
ودفعه من مصروفات خلال السنة المنتهية فى ذلك التاريخ على اساس ثابت
لما تم فى السنة السابقة .

وعندما يرى المراجع انه قد يحدث تضليل وسوء فهم للقوائم المالية فان عليه
ان يضمن تقريره توضيح يبين ان القوائم المالية لا تظهر المركز المالى ونتائج
العمليات . ويتم ذلك فى الفقرة الوسطى على النحو الآتى :

" بسبب حذف حسابات العملاء والموردين ، فانه فى رأينا ان القوائم المالية
الشركة لا تظهر المركز المالى او نتائج العمليات للشركة " .

القوائم المعدلة على اساس الاستحقاق :

عند اعداد تقرير عن القوائم المعدلة على اساس مبدأ الاستحقاق المحاسبية وذلك لاختصار المركز المالي ونتائج العمليات فان المراجع قد يستنتج ان القوائم الناجمة عن هذا التعديل تكون غير كاملة من حيث تطبيق المبادئ المحاسبية التي تتبع عادة عند اعداد القوائم المالية على اساس مبدأ الاستحقاق وفي هذه الحالات فان على المراجع ان يظهر في تقريره طبيعة وقبلة الاختلافات الرئيسية وذلك بان يقيد رأيه بتدقيق بخصوص هذه الاختلافات او يصدر رأى معارض .

القوائم الخاصة بالمنشآت التي لا تهدف الى الربح :

قد تختلف القواعد المحاسبية التي تطبقها المنشآت التي لا تهدف الى الربح عن تلك المبادئ التي تطبق في المنشآت التي تهدف الى الربح وفي العديد من الحالات فان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الممكن تطبيقها على المنشآت التي لا تهدف الى الربح لا يتمكن من تحديدها بصورة واضحة . وفي الحالات التي يعتقد المراجع ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تكون محددة وواضحة فانه يبدي رأيه بخصوص تمشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها او القوائم المحاسبية المتبعة في المنشآت التي لا تهدف الى الربح . وفي هذه الحالات فانه قد يشير الى المركز المالي ونتائج العمليات . وفي الحالات التي يعتقد فيها المراجع ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم تحدد بوضوح ، فانه يجب ان يقيد رأيه بتدقيق او يصدر رأى معارض فيها تظهره قوائم هذه المنشآت .

العرض المالي غير الكامل :

يتم اعداد التقارير الذاتية التي تهدف الى اعداد رأى في قوائم لا تعرض بيانات مالية كاملة او تعرض بيانات غير مالية وفقاً لاهداف التي تم تدوينها .


ويجب على المراجع ان يبين المعلومات التي تظهر في هذه القوائم والتي
على اساسها تم اعدادها ويبدى المراجع رأيه في مدى صدق هذه القوائم
وفقا للمعلومات التي فحصها .

وقد توجد حالات يكون من المناسب ان يعد المراجع تقريره للحكم
عن مدى تمشى القوائم المالية غير كاملة العرض مع المبادئ المحاسبية
المتعارف عليها . ومثال ذلك قيام المراجع بابداء رأيه في رأس المال العامل
بمناسبة اصدار سندات جديدة . كما توجد حالات اخرى يقوم المراجع
بابداء رأيه فيما يتعلق بدقة او صحة حسابات معينة كما هو الحال مثلاً
بالنسبة لحسابات مخصص الديون المشكوك فيها او حساب مخصص الديون المشكوك
ان القيام بالفحص العادى يتم لتكوين رأى فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة
واحدة ولا يتم هذا الفحص العادى بغرض تكوين رأى يتعلق فقط بالعروض
غير الكامل للقوائم او لصحة حسابات معينة . وبناءً عليه فان المراجع فحصى
هذه الحالة يجد من المناسب ابداء رأى فيما يتعلق بالعروض المالية غير الكامل
وفي هذه الحالة يأخذ على عاتقه تحمل المسئولية الاضافية واحتمال ضرورة
اتساع نطاق فحصه .

	مقدمة الكتاب
١	الباب الأول
	المراجعة الخارجية
٥	الفصل الأول
	اغراض المراجعة والمراجع
١٧	الفصل الثاني
	مستويات المراجعة المتعارف عليها
٤٠	الفصل الثالث
	الاجتياز
٦٦	الفصل الرابع
	المراجع الخارجى
٩٢	الباب الثانى
	المراجعة الميدانية
٩٣	الفصل الأول
	المشروع والمراجعة
١١٩	الفصل الثانى
	البدء فى مراجعة جديدة
١٤٩	الفصل الثالث
	تقييم الرقابة الداخلية
١٧٤	الفصل الرابع
	القرائن فى المراجعة

١٩٠	الباب الثالث
	المراجعة الميدانية
٢٠٣	الفصل الأول
	المراجعة المستندية للنقدية
٢٤٤	الفصل الثاني
	المراجعة المستندية للعمليات التجارية
٢٥٧	الفصل الثالث
	المراجعة المستندية للعمليات الأخرى
٢٦٣	الباب الرابع
	المراجعة لغرض التحقق
٢٧٥	الفصل الأول
	التحقق من الأصول الثابتة
٣٠٩	الفصل الثاني
	التحقق من الأصول المتداولة
٣٧١	الفصل الثالث
	التحقق من الالتزامات
٤٠٢	الفصل الرابع
	الاحتياطات والمخصصات
٤٢٦	الباب الخامس
	تقرير المراجع الخارجي

أصول المراجعة الخارجية •	اسم الكتاب
عبد الفتاح الصحن	اسم المؤلف
٧٢	رقم اليومية
٦٥٨	رقم التصنيف

 Bibliotheca Alexandrina



1518625